

L'ÉTRANGER ET L'IMPOT

(ÉTUDE LIMITÉE AUX IMPOTS DIRECTS FRANÇAIS)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC POUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera présenté et soutenu le 8 décembre 1934 à 14 heures

PAR

Jacques PLOQUIN

Président : EDGARD ALLIX, Doyen

Examineurs { *HAMEL, Professeur*
 { *JÈZE, Professeur*

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON ET R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

—
1934

L'ÉTRANGER ET L'IMPOT

(ÉTUDE LIMITÉE AUX IMPÔTS DIRECTS FRANÇAIS)

**La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation
aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être
considérées comme propres à leurs auteurs.**

L'ÉTRANGER ET L'IMPOT

(ÉTUDE LIMITÉE AUX IMPOTS DIRECTS FRANÇAIS)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC POUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

Sera présenté et soutenu le 8 décembre 1934 à 14 heures

PAR

Jacques PLOQUIN

Président : EDGARD ALLIX, Doyen

Examineurs { *HAMEL, Professeur*
 { *JÉZE, Professeur*

PARIS

LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE DROIT & DE JURISPRUDENCE

Ancienne Librairie Chevalier-Marescq et C^{ie} et ancienne Librairie F. Pichon réunies

R. PICHON et R. DURAND-AUZIAS, ADMINISTRATEURS

Librairie du Conseil d'Etat et de la Société de Législation comparée

20, RUE SOUFFLOT (5^e ARR^t)

1934



EXPLICATION DES ABRÉVIATIONS

B. A.	Impôt sur les bénéfices agricoles.
B. de G.	Impôt sur les bénéfices de guerre.
B. I. C.	Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.
B. N. C.	Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.
B. O. C. D.	<i>Bulletin officiel des contributions directes, de l'enregistrement, des domaines et du timbre.</i>
C. E.	Arrêt du Conseil d'Etat.
Circ. dir. gén. des Contrib. dir.	Circulaire de la Direction Générale des contributions directes.
<i>Clunet.</i>	<i>Journal Clunet.</i>
Com. Sup. des B. de G.	Commission supérieure des bénéfices de guerre.
C. P.	Arrêté du Conseil de Préfecture.
<i>D.</i>	<i>Dalloz périodique.</i>
Dupont.	<i>Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre.</i>
<i>Gaz. Pal.</i>	<i>Gazette du Palais.</i>
<i>Gaz. Trib.</i>	<i>Gazette des tribunaux.</i>
I. G. R.	Impôt général sur le revenu.
<i>J. O. déb. parl. Ch. p.</i>	<i>Journal officiel, débats parlementaires, Chambre, page...</i>
<i>J. O. déb. parl. Sén. p.</i>	<i>Journal officiel, débats parlementaires, Sénat, page...</i>
Jurisl. Fisc.	Jurisqueur fiscal.
L. C.	Texte codifié des lois relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu par le décret-loi du 20 juillet 1934.

<i>Lebon Chr.</i>	Recueil des arrêts du Conseil d'Etat de <i>Lebon</i> .
Rec. Quest. Fisc..	Recueil des questions fiscales.
<i>Rep. Garnier.</i>	<i>Répertoire général de l'enregistrement de Garnier.</i>
<i>Rep. Per.</i>	<i>Répertoire périodique de l'enregistrement, des contributions directes, des domaines, du timbre et des hypothèques.</i>
<i>R. I.</i>	<i>Revue des impôts.</i>
R. M.	Réponse du Ministre.
R. M. B.	Réponse du Ministre du Budget.
R. M. F.	Réponse du Ministre des Finances.
R. M. F. à Q. N ^o	Réponse du Ministre des Finances à question N ^o ...
<i>R. O.</i>	<i>Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat.</i>
<i>S.</i>	Recueil <i>Sirey</i> .
<i>Sem. Jur.</i>	<i>Semaine Juridique.</i>
Tab. Jur. et Fisc..	<i>Tableau Juridique et Fiscal.</i>
T. S.	Impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères.

INTRODUCTION

DÉFINITION DES « IMPOTS DIRECTS »

La présente étude est limitée aux impôts directs perçus en France.

Il est, en effet, de tradition de distinguer les impôts en impôts directs et impôts indirects. Malheureusement il existe de nombreuses et assez profondes divergences entre les auteurs qui se sont attachés à dégager une définition précise de ces catégories.

Du point de vue d'une définition scientifique, on a pu fonder la distinction sur l'incidence de l'impôt (1). Les impôts directs sont alors ceux qui restent finalement à la charge du contribuable qui en est débiteur envers le fisc ; sont au contraire impôts indirects ceux qui sont, soit en fait, soit dans l'intention du législateur, simplement *avancés* par le contribuable désigné par la loi.

Une autre distinction est basée sur la stabilité ou la mobilité des éléments imposables : les impôts directs frappent des éléments plus ou moins stables et durables qui composent la fortune du contribuable et qui résultent de situations ou de possessions plus ou moins continues. Les impôts indirects frappent des faits mobiles et transitoires. Les premiers frappent la possession ou la jouissance du capital ou du revenu,

(1) L'incidence est le fait, pour un impôt, de porter sur une personne déterminée.

les seconds portent sur la circulation ou la consommation des richesses.

Du point de vue juridique on peut aussi distinguer les impôts directs et indirects en tenant compte de la qualification légale. La loi répartit en effet les impôts qu'elle crée dans l'une ou l'autre catégorie. Cette répartition résulte généralement du rôle et l'on doit tenir pour impôt direct tout impôt perçu par voie de rôle nominatif, tandis que l'absence de rôle révèle l'impôt indirect.

Du point de vue administratif, enfin, en ne s'attachant qu'à des considérations pratiques, les impôts directs ressortissent à l'Administration des Contributions Directes, alors que les impôts indirects sont les impôts perçus par les autres Administrations fiscales.

Cette distinction a une importance pratique considérable. Le contentieux des impôts établis par l'Administration des Contributions Directes relève des tribunaux administratifs (Conseil de Préfecture, Conseil d'Etat). Le contentieux des autres impôts relève des tribunaux judiciaires (sauf pour la Taxe sur le Chiffre d'Affaires). En second lieu les impôts qui ressortissent à l'Administration des Contributions Directes sont établis par voie de rôles nominatifs, au contraire les impôts indirects sont liquidés au moment même où est constaté le fait imposable. Enfin pour les impôts indirects les opérations de l'assiette et du recouvrement sont simultanées alors que dans l'Administration des Contributions Directes le service de l'assiette (assuré par des Contrôleurs) est distinct de celui du recouvrement (assuré par des Percepteurs).

La technique de ces deux groupes d'impôts ainsi définis est totalement différente. Cet ouvrage s'attachant à étudier comment sont établis *dans la pratique* les impôts directs dont l'assiette comporte un élément international, il a paru bon

d'adopter cette distinction administrative malgré les objections qu'elle peut soulever ; la nature d'un impôt, du point de vue scientifique, ne pouvant notamment dépendre de la façon plus ou moins accidentelle et variable, selon les pays et les époques, dont sont organisées les Administrations Fiscales.

Dans les pages qui suivent les mots « Impôts Directs » signifient donc impôts établis par l'Administration des Contributions Directes en France.

SENS DES MOTS :

« IMPOTS DIRECTS ÉTABLIS EN FRANCE »

Il faut entendre par impôts établis en France les impôts établis dans la métropole y compris les îles adjacentes (Corse, Oléron, Ré, Noirmoutier, Yeu, Belle-Ile, Sein, Molène, etc...).

Restent donc en dehors des limites du sujet les impôts établis en Algérie, où un budget autonome est alimenté par des lois spéciales, indépendantes de la loi française qui leur a servi de modèle ; dans les pays de protectorat (1) : Tunisie, Maroc... ; dans les pays sous mandat français : Syrie... ; dans les colonies (2) ; dans la Principauté de Monaco (3) et dans la Sarre. Du point de vue purement fiscal tous ces pays sont considérés comme des pays étrangers. C'est ainsi qu'une entre-

(1) Cf. : *B. I. C.* : WAHL, *Clunet*, 1919 ; R. M. F., 13027 à M. GOUIN, député, *J. O.* 21 août 1927, déb. parl. Ch., p. 2738.

(2) Cf. : *B. I. C.* : C. E., 28 mai 1928, S. 1929. 3. 13 ; R. M. F., 13791 à M. ARTAUD, député, *J. O.*, 22 juillet 1922, déb. parl. Ch., p. 2536 ; BESSON, n° 2166 ; WAHL, *Clunet*, 1919, p. 650 ; *I. G. R.* : R. M. F., *J. O.*, 20 mars 1917, déb. parl. Ch., p. 778.

(3) R. M. F., n° 16.571 à M. LAMOUREUX, député, *J. O.*, 10 mars 1923, déb. parl. Ch., p. 1446.

prise établie en Algérie, par exemple, est considérée comme établie à l'étranger. Mais les résidents de l'Algérie, des pays de protectorat et des colonies, dans le cas où ils sont imposables, sont, bien entendu, considérés quant à leur nationalité comme des citoyens français.

L'objet de cette étude est donc limité aux impôts établis par l'Administration des Contributions Directes dans la métropole.

JUSTIFICATION DU TITRE

Le mot *étranger* peut servir à désigner, soit la personne qui est d'une autre nation, soit cette autre nation elle-même. Dans le premier sens du mot on dit : « C'est un *étranger* » ; dans le second : « Partir pour l'*étranger* ». C'est dans cette double acception que le mot *étranger* est pris dans le titre de cet ouvrage.

Le plus souvent, lorsque les questions fiscales comportant un élément international se posent en France, elles prennent naissance à propos de contribuables de nationalité étrangère, établis provisoirement ou définitivement en France. La taxation des étrangers en France au regard des impôts directs rentre dans cette étude. Une place a d'ailleurs été réservée aux dispositions spéciales qui concernent les étrangers, notamment en ce qui a trait aux réductions pour charges de famille.

L'étranger et l'impôt, c'est donc pour une grande part l'étude de la taxation des contribuables étrangers au regard des impôts directs français.

Mais on verra, dans les pages qui suivent, que, en matière d'impôts directs, chaque fois qu'il s'agit de résoudre un problème où figure un élément relatif à l'étranger (individu, rési-

dence, domicile), on ne se préoccupe que rarement des questions de nationalité, mais presque toujours des questions territoriales. La situation d'un étranger vis-à-vis du fisc français varie bien peu, toutes choses restant égales, avant ou après sa naturalisation ; elle change grandement au contraire suivant qu'un étranger est ou non, domicilié de fait en France, par exemple. La taxation des étrangers ne comporte donc, en principe, aucune règle spéciale. Ce qu'il faut considérer ce sont les questions fiscales intéressant l'Etat français, qui se posent en raison des attaches qu'un individu peut avoir avec un pays dont il n'a pas la nationalité. On est ainsi amené à étudier du point de vue fiscal, non seulement les questions soulevées par les rapports des étrangers avec la France, mais encore celles qui se posent en France lorsqu'un Français a des attaches plus ou moins nombreuses avec l'étranger.

L'étranger et l'impôt, c'est donc d'une façon générale l'étude des problèmes fiscaux posés en France par les rapports des citoyens d'une nationalité quelconque avec l'étranger.

Cet ouvrage a pour objet l'étude des questions fiscales qui comportent un élément international, l'étude en étant limitée aux impôts directs français.

IMPORTANCE DU SUJET

La lecture des recueils de jurisprudence et de doctrine administratives fait apparaître le nombre de plus en plus grand de problèmes fiscaux où figure un élément international. Jusqu'en 1914, à part quelques arrêts rendus en matière d'impôts des patentes et de contribution mobilière, on ne trouve pour ainsi dire aucune décision concernant les rapports de contribuables avec l'étranger. C'est avec l'impôt général sur le revenu et sur-

tout avec l'impôt sur les bénéfices de guerre qu'apparaissent les premiers problèmes à caractère international. Puis, bientôt après, les impôts cédulaires sur le revenu motivent des différends de plus en plus nombreux entre le fisc et les contribuables ayant une attache à l'étranger. Les grandes lignes de la jurisprudence laborieusement tracées sont maintenant stabilisées. Tout récemment d'importantes dispositions concernant les rapports avec l'étranger ont été codifiées, des traités internationaux visant les doubles impositions et l'évasion fiscale sont entrés en vigueur. Aussi a-t-il paru opportun d'entreprendre une étude d'ensemble sur l'étranger et l'impôt.

Le développement de ces mesures tient à de multiples causes. Grâce à l'organisation rapide des moyens de transport et à la diffusion presque immédiate des nouvelles, pour la majorité des produits, le marché a perdu son caractère national pour devenir, parfois, mondial.

L'enseignement des langues et des littératures étrangères est devenu presque une nécessité. La guerre de 1914 a créé des intérêts communs à de nombreux pays, pour la satisfaction desquels il a fallu des organismes internationaux. Par ailleurs, les pays décimés par la guerre ont dû faire appel à la main-d'œuvre étrangère cependant que les différences du cours des changes permettaient aux nationaux de certains pays de villégiaturer et même de séjourner à bon compte dans les pays où la monnaie était dépréciée.

Mais pour que les questions fiscales, notamment en matière d'impôt direct, puissent se poser il faut que les individus dans le cas d'être soumis à l'impôt aient en France une installation présentant un certain caractère de permanence. C'est bien ce qui se passa pour les étrangers qui furent appelés depuis une vingtaine d'années vers la France :

a) La catégorie la plus nombreuse fut celle des « travailleurs

étrangers » qui aussitôt après la guerre furent employés à la reconstruction des régions libérées. Leur présence ne créa toutefois que peu de questions litigieuses du point de vue fiscal.

b) Il n'en fut pas de même des commerçants et industriels étrangers ayant en France un établissement allant de l'usine ou du magasin de vente au simple bureau ou au stand d'exposition. Les raisons d'exploitation furent nombreuses : achat de produits dans un pays à change bas, création d'usines pour éviter des taxes douanières, développement de filiales ou de succursales dans le but de transférer aisément des bénéfices à l'étranger, etc...

c) Les spéculateurs étrangers qui, aux périodes de fluctuations des changes achetaient des valeurs mobilières ou immobilières, des œuvres d'art, etc... Ils restèrent d'ailleurs souvent inconnus des administrations fiscales.

d) Enfin les touristes, les visiteurs, les séjournants, facteurs d'importation invisible, qui suivant les modalités de leurs séjours en France ont souvent posé, malgré eux, des questions fiscales assez embarrassantes.

La période la plus fertile en problèmes à caractère international fut celle où le cours du change français était très bas (1). Mais depuis la stabilisation du franc d'autres pays ont subi la dépréciation de leurs monnaies. C'est alors que se sont posés les problèmes inverses, ceux concernant les Français ayant des attaches à l'étranger. Si l'émigration ouvrière française est pour ainsi dire nulle, de nombreux commerçants et industriels

(1) Lors du dernier recensement de la population en France il y avait 2.890.923 étrangers pour une population totale de 41.834.935 habitants contre, en 1926, 2.495.642 étrangers pour 40.743.897 âmes, soit une proportion de 6,12 0/0, au lieu de 6,98 0/0. Mais ces nombres ne font pas état des entreprises industrielles et commerciales qui présentent une importance considérable en matière d'impôts directs.

français ont des établissements plus ou moins importants à l'étranger, des spéculateurs agiotent sur les places voisines et les touristes français, bénéficiant des avantages monétaires qu'ils trouvent dans certains pays, y font des séjours de plus ou moins longue durée.

C'est ainsi que se sont trouvés posés devant les Administrations fiscales de nombreux problèmes comportant un élément relatif à l'étranger.

Le premier de ces problèmes, celui dont la solution est primordiale, consiste dans la justification de l'imposition de l'individu dans un pays dont il ne possède pas la nationalité. Il est bon de dire, avant d'en aborder l'étude, que tous les pays se sont reconnus le droit de soumettre à l'impôt les individus et les entreprises de nationalité étrangère vivant ou possédant des biens sur leur territoire.

PREMIÈRE PARTIE

JUSTIFICATION DE L'IMPOSITION EN FRANCE DES INDIVIDUS ET DES ENTREPRISES DE NATIONALITÉ ÉTRANGÈRE

Les rapports avec le fisc des Français qui ont des attaches à l'étranger ne posent pas de questions préliminaires. Lorsqu'ils sont dans le cas d'être imposés, leur impôt est dû comme pour tous les autres Français à raison des dispositions des lois nationales qui les régissent dans leur pays. Il n'en est pas de même en ce qui concerne les étrangers qui entretiennent des rapports plus ou moins suivis avec la France. Il importe en ce qui les concerne d'étudier dans quelle mesure peut se justifier leur assujettissement aux lois d'impôts applicables dans un pays autre que le leur.

SECTION I. — Notions sur la nationalité.

Les étrangers sont en principe tous les individus qui n'ont pas la nationalité française. Tout individu doit avoir une nationalité. D'ailleurs la loi française réduit au minimum le nombre des *heimatlose* par cela seul que les individus étrangers se voient facilement octroyer — et parfois même imposer — la nationalité française. Mais il peut arriver que certains Français soient déclarés déchus de la nationalité française sans

qu'ils aient une nationalité étrangère. Dans ce cas particulier, au point de vue fiscal, ces *heimatlose* sont considérés comme des étrangers jouissant du régime le moins favorisé. Les apatrides russes et arméniens bénéficient toutefois d'un régime favorable spécial.

Si certains individus se trouvent sans nationalité, d'autres peuvent se trouver avoir une double nationalité : par cela seul que la loi française fait appel alternativement au *jus sanguinis* et au *jus soli* (1). Elle donne à des individus la nationalité française alors que des pays étrangers ont agi en sens inverse. La raison de cette dualité provient de ce que chaque Etat détermine en toute indépendance la nationalité d'origine sur son territoire. En outre lorsqu'un étranger demande la naturalisation française on la lui accorde parfois même s'il ne perd pas sa nationalité antérieure. Enfin depuis la loi du 10 août 1927, la femme française peut conserver sa nationalité malgré son mariage avec un étranger. Or, il est possible que dans le pays du mari la loi attribue à la femme la nationalité de celui-ci, de sorte que divers conflits peuvent se produire. En dernier lieu lorsqu'un Français sollicite et obtient une nationalité étrangère, en dehors des cas où la loi l'y autorise, il conserve nécessairement la qualité de Français.

Dans tous ces cas de double nationalité, seule la nationalité française s'applique en France, quelles que soient les dispositions de la loi étrangère et quels qu'en soient les inconvénients pratiques. Il n'y a pas de raisons, en effet pour que, en France, la loi française cède devant une loi étrangère (2).

(1) Un Allemand né en République Argentine est de nationalité argentine en République Argentine (*jure soli*) et Allemand en Allemagne (*jure sanguinis*).

(2) Cf. NIBOYET. *Manuel de droit international privé*, 1928, 2^e édition.

Nationalité des maisons de commerce.

Peut-on dire qu'une maison de commerce est étrangère? Il semble bien que l'usage d'opposer aux maisons de commerce françaises les maisons de commerce étrangères correspond à une réalité. Une maison de commerce peut avoir une nationalité. Celle-ci se détermine d'après le pays où l'établissement commercial a son siège, où il est établi. D'ailleurs cette individualité propre est distincte de celle du commerçant placé à sa tête. Ce sont des raisons de justice et d'intérêt pratique qui rendent nécessaire que toutes les maisons de commerce établies dans un pays (de même que tous les immeubles qui y sont situés) obéissent nécessairement à une loi unique, la loi du territoire. Lorsqu'une maison de commerce est située en France il s'agit d'une maison française, même si elle appartient à un étranger, ce qui signifie que, par application de la *lex situs*, elle est soumise aux mêmes obligations que toute autre maison de commerce française et qu'elle a les mêmes droits. Mais il est tenu compte, au contraire, de la nationalité du propriétaire dans tous les cas où la loi française a édicté des mesures destinées à atteindre bien moins les biens situés en France que leurs propriétaires. C'est ainsi que les impôts cédulaires sur le revenu ayant à la fois un caractère réel et personnel, les bénéfices réalisés par l'exploitation d'une maison de commerce, sont atteints dans la personne de son propriétaire.

Si la nationalité de celui-ci ne lui permet pas de bénéficier des atténuations d'impôts pour charges de famille, les impôts dûs pour l'exploitation de cette maison de commerce française ne pourront bénéficier de la réduction pour charges de famille, refusée à certains ressortissants étrangers (1).

(1) Cf. VALÉRY. *Manuel de droit international privé*, 1914, n° 891.

Nationalité des sociétés.

Les sociétés, comme toutes les autres personnes morales, ont une nationalité (1). La détermination de cette nationalité présente une importance au point de vue fiscal pour certaines catégories d'entre elles. Il en est ainsi pour les Sociétés de navigation maritime ou aérienne.

Avant la guerre de 1914, le critérium de la jurisprudence française était celui du siège social effectif. C'est-à-dire que la Société avait la nationalité du pays choisi pour la constitution de la Société, dans lequel le siège administratif était établi par la suite, où résidaient les organes directeurs, où se réunissait le Conseil d'Administration, où se centralisaient les services, d'où partaient les ordres et où venaient se concentrer les résultats d'exploitation.

Durant la guerre la jurisprudence s'est arrêtée à l'idée du contrôle : il convient de rechercher par qui la société est contrôlée. Si elle est contrôlée par des ressortissants étrangers, elle est étrangère.

Depuis la fin de la guerre de 1914 les Tribunaux reviennent au système du siège social. On considère comme le véritable siège social, susceptible de déterminer la nationalité, le lieu où est concentrée l'administration de la société, où se trouve le foyer de son activité et où est établi réellement le centre de ses affaires; dans un certain nombre de cas d'ailleurs, le siège

(1) Tel n'est pas l'avis de M. NIBOYET pour qui la nationalité est le lien politique et juridique qui unit un individu à un Etat. Ce lien ne peut exister entre une Société et un Etat. Une Société n'est que l'effet d'un pur contrat de droit privé qui ne peut, à lui seul, engendrer un être doué de nationalité, c'est-à-dire d'attributs politiques. Mais il est bien évident que la Société est rattachée à un certain pays et doit se conformer à ses lois; il ne s'agit plus de nationalité au sens technique du mot, mais d'un certain statut.

social peut se distinguer du lieu du principal établissement. Bien entendu le siège social doit avoir été déterminé d'une manière sérieuse et non pas pour soustraire la société à l'application de certaines lois.

Bien plus, sans même faire intervenir l'idée de fraude à la loi, une société constituée à l'étranger et qui a établi son siège au pays de sa constitution n'en est pas moins française lorsque, en réalité, c'est en France qu'elle s'est formée sur l'initiative de Français avec des capitaux entièrement français et lorsque, en outre, c'est sur le territoire français que s'exerce le commerce ou l'industrie qui justifie son existence.

SUCCURSALES. — Lorsqu'une société anonyme étrangère établit en France une agence ou une succursale, cette simple émanation de la société étrangère n'a pas de personnalité morale distincte. Elle représente simplement la société étrangère qui reste étrangère.

FILIALES. — Lorsqu'une société étrangère, tout en conservant son existence à l'étranger, fonde en France une société distincte et nouvelle, cette société nouvelle créée en France conformément à la loi française, avec siège social en France, est une société française. En droit, la société mère et la société filiale sont distinctes et ont des nationalités différentes.

CHANGEMENT DE NATIONALITÉ DES SOCIÉTÉS ANONYMES. — Il peut arriver qu'une société étrangère ait intérêt à devenir elle-même société française, en abandonnant complètement son ancien statut étranger. La loi du 31 mai 1924 sur la navigation aérienne exige, par exemple, pour les sociétés propriétaires d'aéronefs immatriculés en France, la nationalité française. Dans ce cas on ne se contente plus de ce que le siège social soit

fixé en France pour reconnaître à ces sociétés la nationalité française ; on exige, en outre, la nationalité française chez les dirigeants.

Inversement, lorsqu'une société anonyme française veut acquérir une nationalité étrangère, à moins de clauses contraires des statuts, il faut le consentement unanime des actionnaires ; la forme de la décision sera une décision unanime de l'Assemblée générale décidant à la fois l'acquisition d'une nationalité étrangère et le transfert du siège social à l'étranger ou simplement le transfert du siège sans soulever la question de nationalité (1).

SECTION II. — Justification de l'imposition des étrangers en France.

I. — *Justification de l'impôt en général.*

Les définitions de l'impôt en général sont nombreuses, elles offrent chacune un intérêt, car elles mettent chacune en lumière un aspect de l'impôt. Il semble qu'on puisse résumer brièvement les principales d'entre elles de la façon suivante :

THÉORIE DU CONTRAT FISCAL. — Les hommes ont conclu un pacte tacite en vertu duquel chacun a sacrifié une partie de son indépendance et une partie de ses biens, de façon à placer le reste sous la garantie des lois (2). Le devoir de payer l'impôt

(1) Cf. Jean PERROUD. *Journal Clunet*, 1926, p. 564.

(2) « L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir plus agréablement ». MONTESQUIEU. *Esprit des Loix*, livre XIII, article 1er.

est donc le résultat d'une obligation contractuelle qui lie l'Etat et ses sujets.

Le contrat fiscal serait alors ou *louage d'ouvrage* : chaque membre de la communauté achète à l'Etat les services que celui-ci doit lui rendre, le paiement étant proportionnel aux utilités obtenues crée la multiplication des taxes (1) ; ou *contrat d'assurance* : le contribuable paie une prime pour s'assurer la possession tranquille de ce qu'il possède, l'impôt étant proportionnel au montant du capital ou du revenu représentant le capital ; ou *contrat de société* : le groupe social étant une société de production, le syndicat a un certain nombre de choses d'utilité commune, essentielles à la marche de la production (sécurité publique, garantie des propriétés, réseau de routes et de canaux, ports...), ces frais sont couverts par le syndicat. Le gérant-Etat effectue les dépenses générales d'exploitation (travaux publics, police, justice...) au moyen de la quote-part fournie par tous les syndiqués, c'est-à-dire l'impôt. Il est alors proportionnel à la mise de fond de chaque associé ; c'est l'impôt unique sur le capital.

THÉORIE DE LA PROTECTION DE L'ETAT. — Dans cette théorie le but de l'impôt est de subvenir aux charges de l'Etat qui l'organise. « L'Etat a droit à l'impôt parce qu'il accomplit une haute mission, celle d'assurer aux habitants du pays la sécurité, la justice et d'autres biens collectifs de première importance,

(1) Lorsque les charges publiques sont réparties en considération d'avantages accordés à un usager, on dit qu'il y a taxe ; lorsque la réparation s'effectue abstraction faite de tout avantage spécialement retiré par le contribuable du fonctionnement d'un service public particulier, il y a impôt proprement dit. Ce point de vue a été particulièrement mis en lumière par M. JÈZE (*Cours de finances publiques*).

qu'ils ne peuvent pas se procurer individuellement » (1). Aussi un prélèvement pour rémunérer la protection de l'Etat ne doit être exercé que dans le cas où cette protection peut être accordée.

THÉORIE DE LA SOUVERAINETÉ NATIONALE. — Le fondement de l'impôt réside dans la souveraineté de l'Etat. L'Etat est une nécessité historique et sociale ; il a à remplir un certain nombre de fins matérielles et morales, à pourvoir à un certain nombre de besoins collectifs, il doit maintenir la solidarité nationale entre tous les individus présents et entre les générations actuelles et passées. Comme cette mission entraîne des frais, l'Etat a droit d'y faire concourir, au nom de la solidarité nationale, tous ceux qui vivent sous sa loi. L'impôt étant simplement un attribut de la Souveraineté de l'Etat on peut le définir de la façon suivante : « L'impôt est le prélèvement que la souveraineté exige de l'individu, en vertu du principe de la solidarité nationale, pour subvenir aux dépenses d'intérêt général et aux charges résultant des dettes de l'Etat » (2).

II. — *Justification de l'impôt dû en France par les individus ou les entreprises de nationalité étrangère.*

Dans quelle mesure ces définitions de l'impôt peuvent-elles justifier l'imposition des étrangers en France ?

D'après la *théorie du contrat fiscal* l'adhésion au pacte est donnée tacitement par chaque individu. Le fait de se placer

(1) Maurice Block. *Les progrès de la science économique depuis Adam Smith*, 1890, t. II, p. 387.

(2) ALLIX. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française* (5^e édition, 1927).

sous la garantie des lois de la communauté engendre par lui-même l'obligation contractuelle de payer l'impôt. C'est de cette façon que les générations successives ont donné leur consentement d'une façon tacite. Il en est de même pour les étrangers qui habitent, font du commerce, travaillent ou possèdent des biens en France.

Qu'il s'agisse du louage d'ouvrage, du contrat d'assurance ou du contrat de société, les étrangers retirant des fonctions remplies par l'Etat la même utilité que les nationaux doivent, comme eux, contribuer au paiement des charges.

Dans la *théorie de la protection de l'Etat* tous ceux qui bénéficient de cette protection, doivent être soumis à l'impôt. Or, la protection de l'Etat se manifeste bénévolement à l'égard des étrangers. Sur le terrain des droits publics l'étranger est, en principe, assimilé aux nationaux à défaut de tout texte contraire. En réalité, aucun texte ne formule cette règle, mais la solution est bien établie en droit coutumier (1). Il jouit de la liberté de pénétrer en France, d'y circuler, d'y séjourner, d'y bénéficier des libertés publiques (liberté de parole, liberté d'écrire, de pratiquer un culte déterminé, etc...). Il a droit, en matière pénale, à la même protection que le national, qu'il s'agisse de ses biens ou de sa personne. Les délits ou crimes dont il est victime sont réprimés avec la même rigueur. La législation industrielle lui assure, en principe, une protection à peu près équivalente à celle des nationaux, principalement sur le terrain de la réglementation du travail (repos hebdomadaire, travail des femmes en couches, accidents du travail, assistance en cas de chômage, etc...); il est donc juste qu'il soit soumis aux impôts qui grèvent les habitants du pays où il vit.

(1) NIBOYET, *op. cit.*, p. 340.

Dans la *théorie de la Souveraineté*, l'Etat a le droit de faire concourir aux frais tous ceux qui vivent sous sa loi, et par conséquent les étrangers (qui ne restent soumis à leur loi nationale que pour les questions d'état et de capacité des personnes). Ce n'est pas en échange des bienfaits accordés par l'Etat qu'ils doivent acquitter l'impôt, mais uniquement parce qu'ils sont soumis aux lois qui régissent le pays où ils ont une attache. Ils doivent obéir aux lois non parce qu'elles sont justes, mais parce qu'elles sont lois (1).

En somme, quelque définition de l'impôt que l'on adopte on arrive à la conclusion que les lois d'impôts sont des lois de police qui obligent tous ceux qui ont une attache avec le territoire où ces lois sont appliquées. C'est en vertu de la territorialité de l'impôt que les contribuables de nationalité étrangère sont imposables.

D'ailleurs si, en droit, cette imposition se justifie pleinement il en est de même en équité. Comme, en principe, les conditions d'imposition sont les mêmes pour les étrangers et pour les Français, il serait vraiment injuste que, dans des situations identiques, seuls les nationaux soient imposables à l'exclusion des étrangers.

CAS D'IMPOSITION DES ÉTRANGERS. — Les étrangers ayant une attache en France y sont imposables en vertu de la règle de la territorialité de l'impôt. La détermination des conditions d'imposition fera l'objet d'une étude à propos de chaque impôt en particulier. Qu'il suffise d'indiquer que les attaches avec la France considérées comme suffisantes pour motiver une impo-

(1) Les lois se maintiennent en crédit non parce qu'elles sont justes, mais parce qu'elles sont lois, et quiconque obéit à la loi, parce qu'elle est juste ne lui obéit pas par où il doit (MONTAIGNE, *Essais*).

sition sont toujours appréciées en fait. Lorsque le domicile est pris en considération c'est le *domicile réel* ; pour la résidence c'est la *résidence effective et habituelle* ou la durée du *séjour principal*. L'*exercice d'une profession*, d'un *commerce* ou d'une *industrie*, la *propriété* de biens situés en France, la *disposition* d'une *habitation meublée* sont aussi des facteurs d'imposition. Un étranger n'est donc dans le cas d'être imposé en France, que lorsqu'il y possède une attache matériellement contrôlable.

SECTION III. — Conditions d'imposition des étrangers (taux, impôts spéciaux).

Les étrangers imposables en France peuvent-ils être soumis à des taux ou à des impôts spéciaux auxquels ne seraient pas assujettis les nationaux ?

Ce serait d'abord un moyen de remédier aux impossibilités de fait qui peuvent empêcher l'application des lois fiscales françaises à la matière imposable étrangère en la faisant participer à la juste répartition des charges publiques (1).

Ce serait aussi, notamment en ce qui concerne les travailleurs, une sorte de rémunération d'un « permis de concurrence ». En effet lorsqu'un étranger vient se fixer dans un pays pour y exercer une profession c'est, en général, parce qu'il espère en retirer plus de profit que s'il demeurerait dans son pays. Non seulement il fait ainsi concurrence aux nationaux adonnés à la même profession mais encore il peut déterminer l'abaissement de leur gain ou de leur salaire en se contentant pour lui-même d'une rémunération qui, pour être peu élevée,

(1) Cf. TROTABAS. *Précis de Science et Législation financières*, 1929, p. 249.

est néanmoins supérieure à celle qu'il aurait pu obtenir s'il était resté dans son pays. Il serait injuste que ces concurrents étrangers ne soient pas soumis, au moins, aux mêmes impôts que les nationaux. Enfin une autre considération pourrait porter l'Etat à prendre des mesures exceptionnelles; on peut craindre que les étrangers auxquels la France donne l'hospitalité ne tombent quelque jour à sa charge et constituent, par suite des secours divers dont ils auraient besoin, une cause de dépenses pour le Trésor.

Or, si l'on excepte la disposition isolée de la loi du 22 juillet 1880 visant l'imposition à la patente des voyageurs de commerce étrangers (1), les contribuables d'une nationalité étrangère ne sont pas soumis, en fait, en raison de leur extranéité, à des impôts directs spéciaux.

Il n'est pas d'abord dans l'esprit de la législation actuelle de faire payer à *tous* les étrangers, en cette qualité même, un impôt supplémentaire pour compenser l'évasion de matière imposable appartenant à *certains* d'entre eux ou à *certaines catégories* d'entre eux que la loi fiscale ne peut atteindre.

Quant au paiement d'un « permis de concurrence », c'est un moyen assez difficile à employer dans un pays à faible natalité, comme la France, où l'importation de main-d'œuvre étrangère est une nécessité à certaines époques.

Au surplus, une telle mesure se heurterait dans les rapports internationaux à de sérieuses difficultés pratiques et exposerait, sans doute, les Français à des représailles dans les pays étrangers.

(1) Les voyageurs de commerce étrangers venant exercer leur profession en France seront soumis aux mêmes règlements des taxes auxquels sont assujettis au dehors nos voyageurs de commerce, selon les principes de la réciprocité et dans les termes prévus par les lois douanières du 11 janvier 1892 et du 29 mars 1910.

Il ne serait peut-être pas d'une politique avisée de restreindre le volume des rapports et des échanges avec l'étranger par l'application d'une fiscalité excessive. La vieille maxime « penny wise, pound foolish » (1) semble bien correspondre à la sagesse fiscale des nations.

D'ailleurs, même s'il voulait abandonner le principe d'égalité de traitement fiscal appliqué aux étrangers et aux nationaux, le législateur en serait fort empêché. La France a, en effet, conclu avec de nombreux pays une convention portant la clause : « Les ressortissants de chacune des hautes parties contractantes ne seront pas assujettis sur le territoire de l'autre à des impôts, taxes, contributions de quelque nature que ce soit, autres ou plus élevés que ceux perçus sur les nationaux ». En outre, certains pays ont passé avec la France des traités qui leur assurent, en matière fiscale, la clause de la nation la plus favorisée.

Mais, actuellement, ces conventions ne présentent qu'un intérêt virtuel, puisque, en fait, d'après la législation en vigueur les étrangers sont soumis au même taux et aux mêmes impôts que les Français.

SECTION IV. — Sanction du refus de paiement de l'impôt par les étrangers : expulsion (2).

Les étrangers qui n'ont souvent que des attaches très légères avec le territoire français, où ils peuvent ne rien posséder, étant soumis à des impôts parfois assez élevés, on est en droit

(1) Deux sous, sagesse ; une livre, folie.

(2) Sur l'expulsion Cf. : le droit d'expulsion administrative et les traités internationaux, par M. BRACKERS d'HUGO. *Lois Nouvelles*, 1932, 1^{re} partie, p. 293.

de se demander quelles sanctions peut employer l'Etat à leur égard lorsqu'il a utilisé la procédure normale qui s'est avérée inefficace.

La seule sanction spéciale prévue pour le non-paiement des impôts par les étrangers c'est l'expulsion du territoire français. La loi du 3 décembre 1849, toujours en vigueur, dispose dans son article 7 que « le Ministre de l'Intérieur pourra, par mesure de police, enjoindre à tout étranger voyageant ou résidant en France, de sortir immédiatement du territoire français ». On peut en conclure que « tout étranger peut être expulsé du territoire français à tout moment et pour n'importe quel motif » (1) — l'individu apatride aussi, bien qu'il ne puisse être considéré comme un véritable étranger — car « faute de texte limitatif l'expulsion de France peut être prise à la suite d'agissements de toute sorte » (2). La loi investit le Ministre de l'Intérieur d'un pouvoir absolument discrétionnaire et arbitraire. Mais dans un certain nombre de traités le Gouvernement français s'est engagé à ne pas user de ce pouvoir discrétionnaire ou à n'en user qu'avec des restrictions.

Le traité franco-bolivien du 9 décembre 1834, article 3, prévoit que : « Les citoyens respectifs... ne pourront être expulsés ni même envoyés d'un point à un autre du pays, par mesure de police gouvernementale sans motifs graves et de nature à troubler la tranquillité publique et avant que ces motifs et les documents qui en feront foi aient été communiqués aux agents diplomatiques ou consulaires de leur nation respective ». Le traité du 6 juin 1843 (article 4, alinéa 4) entre la France et l'Equateur contient des dispositions à peu près identiques. De même le traité du 28 février 1856 entre la France et le Hon-

(1) NIBOYET. *Op. cit.*, p. 373.

(2) BLONDEL. *Ap. Rep. Dr. Int. Pr.*, Vo Expulsion, n° 103.

duras (article 4, alinéa 4) et le traité franco-péruvien du 9 mars 1861. D'autres nations ont souscrit avec la France la clause de la nation la plus favorisée en ce qui concerne le séjour et l'établissement de leurs nationaux. Ainsi, par exemple, l'accord franco-allemand du 17 août 1927 (article 25); la convention économique franco-autrichienne du 22 juin 1923 (article 24); la convention d'établissement franco-belge du 6 octobre 1927 (article 1^{er}); l'arrangement commercial franco-bulgare du 22 octobre 1925; la convention commerciale franco-canadienne du 15 décembre 1922 (article 24); le traité du 16 septembre 1846 avec le Chili, la convention du 4 septembre 1901 (article 1^{er}) avec la Colombie; la convention commerciale du 13 juillet 1921 (article 19) avec la Finlande; la convention du 28 juillet 1922 (article 16) avec le Guatemala; la convention commerciale du 13 octobre 1925 (article 27) avec la Hongrie; la convention commerciale du 30 octobre 1924 (article 16) avec la Lettonie; la convention du 11 juillet 1892 (article 7) avec le Paraguay; la convention commerciale du 9 décembre 1924 (article 29) avec la Pologne; celle du 17 avril 1923 (article 28) avec la Tchécoslovaquie; le traité du 9 septembre 1882 (article 22) avec la République de Saint-Domingue.

Or, la clause de la nation la plus favorisée, permet notamment d'invoquer les dispositions des conventions avec la Bolivie, le Paraguay et la Colombie qui empêchent d'expulser sans motifs graves et sans communication préalable aux agents diplomatiques et consulaires.

Le fait pour un étranger de ne pas solder les impôts dont il est redevable constitue-t-il un « motif grave »? C'est une question d'espèce. Si le défaut de paiement est causé par la gêne réelle, reconnue, du contribuable étranger, on ne peut, semble-t-il, le menacer d'expulsion. Il en est autrement si l'Etat peut prouver que l'état de gêne a été organisé par le contri-

buable dans le but de se soustraire frauduleusement au paiement de l'impôt. Il en est de même si un ou plusieurs étrangers refusent le paiement de leurs impositions pour une cause quelconque. Mais dans le cas où il s'agirait de plusieurs étrangers de même nationalité il faudrait autant de mesures individuelles qu'il y aurait d'étrangers rebelles. La seule réserve mise par le droit des gens au droit d'expulsion réside en effet dans le caractère individuel de l'expulsion, car un Etat ne peut expulser les étrangers en masse et violer le droit d'asile des réfugiés politiques par exemple.

Dans le cas où aucun traité n'a été passé avec le pays dont dépend l'étranger expulsé, aucune voie de recours n'est ouverte contre l'arrêté d'expulsion du Ministre de l'Intérieur qui prend ainsi une mesure de haute police en vertu de son pouvoir discrétionnaire. Au contraire lorsqu'un traité est intervenu, des recours individuels sont possibles (il ne saurait être question pour des litiges fiscaux concernant des particuliers, des recours des gouvernements étrangers eux-mêmes). Ce sont soit des recours gracieux auprès du Ministre, soit des recours contentieux auprès du Conseil d'Etat (recours pour excès de pouvoir par violation de la règle de droit) qui se reconnaît le droit d'apprécier la légalité des arrêtés d'expulsion tout en se refusant à connaître des motifs.

Dans la pratique les autorités agissent surtout par persuasion. Les percepteurs chargés du recouvrement de l'impôt doivent signaler aux Préfets l'attitude des sujets étrangers qui se font particulièrement remarquer par leur résistance au paiement de l'impôt.

Les Préfets convoquent alors les contribuables défaillants et les invitent à s'acquitter dans un bref délai, au besoin par acomptes, de tous les impôts dont ils sont débiteurs et en ne leur laissant pas ignorer qu'à défaut de paiement leur expul-

sion du territoire français serait ordonnée. Ces hauts fonctionnaires informent ensuite les percepteurs des résultats de leur entrevue avec les contribuables, en leur indiquant, le cas échéant, les modalités de paiement proposées par l'intéressé.

En cas de véritable besoin certaines facilités de paiement peuvent en effet être accordées aux redevables, après versement d'une part importante de l'impôt.

Si l'intéressé ne tient pas les engagements pris devant le Préfet, le percepteur après un rappel infructueux doit en référer sans retard à ce haut fonctionnaire (1).

Toutes mesures utiles, notamment l'expulsion, peuvent alors être ordonnées dans la limite des conventions passées avec le pays du contribuable défaillant.

(1) Lettre Commune du 1^{er} mars 1927.

DEUXIÈME PARTIE

IMPOTS SUR LES REVENUS ET ANCIENNES CONTRIBUTIONS DIRECTES

La façon la plus claire d'étudier pratiquement les problèmes fiscaux comportant un élément international consiste, semble-t-il, à procéder successivement à l'examen de chacun des impôts directs pour lesquels ces problèmes peuvent se poser. En outre pour chaque impôt il importe d'étudier séparément les conditions d'imposition, les circonstances qui restent sans influence sur l'établissement des bases d'impôt, la détermination de ces bases, l'étude du lieu d'imposition, la formalité de la déclaration, le contentieux, le paiement.

Cependant, il existe certains impôts directs pour lesquels les questions relatives à l'étranger n'ont jamais posé de litiges susceptibles de retenir l'attention. Aucun Titre spécial ne leur a été attribué dans cette étude : il en est ainsi, pour la taxe d'apprentissage, la taxe des prestations, la taxe des biens de main morte, etc.

IMPOTS SUR LES REVENUS

TITRE I

IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

CHAPITRE PREMIER

CONDITIONS D'IMPOSITION

Sont imposables à cette cédule les bénéfices provenant :

- des entreprises industrielles et commerciales ;
- des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée quel que soit leur objet (agricoles, non commerciales, etc.) ;
- des entreprises de mines ;
- des exploitations artisanales (qui bénéficient toutefois du *tarif* de la cédule des traitements et salaires) ;
- des locations d'établissements industriels ou commerciaux munis de leur outillage et de leur mobilier.

Aux termes de l'article 3 de la loi du 31 juillet 1917 (L. C., art. 2), l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France.

Les bénéfices que procurent à des particuliers domiciliés ou à des sociétés ayant leur siège en France, l'exploitation d'éta-

blissements situés à l'étranger ne sont dès lors pas soumis à l'impôt. Par contre, celui-ci est applicable aux profits que des entreprises ayant leur siège à l'étranger retirent de l'exploitation d'établissements sis en France.

Au sens de la loi fiscale française, le caractère d'établissement appartient, en principe, à tout organisme industriel ou commercial installé à demeure et possédant une autonomie propre. L'Administration fiscale française a d'ailleurs fait entrer dans cette catégorie non seulement les succursales, usines de fabrication, magasins de vente, mais aussi les bureaux d'achats, comptoirs et tous autres sièges d'opérations considérées comme génératrices de bénéfice.

L'impôt s'applique donc aux établissements commerciaux et industriels que possèdent en France les entreprises dont le siège est situé au dehors (1).

Il en est ainsi même si les ventes sont réalisées à l'étranger par l'intermédiaire de représentants, à condition qu'ils ne dépendent pas d'établissements autonomes sis à l'étranger (2). Il n'est pas d'ailleurs nécessaire qu'il s'agisse d'exploitations sédentaires : une exploitation nomade a un siège en France quoique ce siège puisse se modifier constamment. Les marchands forains, c'est-à-dire ceux qui transportent leurs marchandises de commune en commune, ne sont donc pas exempts de l'impôt pour les affaires réalisées par eux en France (3) ; il en est de même pour les colporteurs (4) ; enfin les marchands

(1) C. E., 6 décembre 1929, *R. O.*, 5411.

(2) R. M. F., n° 8023 à M. TAURINES, député, *J. O.*, 25 avril 1930, déb. parl. Ch., p. 2206.

(3) R. M. F., n° 18889 à M. VAILLANT-COUTURIER, député, *J. O.*, 9 janvier 1924, déb. parl. Ch., p. 6.

(4) R. M. F., n° 13133 à M. MARAT, député, *J. O.*, 14 mai 1921, déb. parl. Ch., p. 1525.

ambulants étrangers qui, habitant une commune frontière, viennent en France acheter des marchandises qu'ils y revendent au détail, sont encore dans le cas d'être imposés (1).

Inversement les établissements exploités hors de France par des particuliers domiciliés ou par des sociétés ayant leur siège social en France se trouvent soustraits à l'application de l'impôt (2).

C'est ainsi que, bien que le produit de la location d'un fonds de commerce ait le caractère d'un bénéfice commercial et doive être soumis à l'impôt (3), les bénéfices retirés de la location d'un fonds situé à l'étranger ne provenant pas d'une entreprise exploitée en France ne peuvent être taxés.

Lorsque l'activité d'une entreprise se réalise en France et à l'étranger aux moyens d'organismes sis en France et d'organismes différents sis à l'étranger, l'imposition ne peut être établie que pour la part des bénéfices afférents aux seules opérations effectuées en France (4). Une décision dans ce sens a d'ailleurs été rendue pour une société de phototopographie qui, chargée de prendre des plans de territoires étrangers, a installé hors

(1) R. M. F. à Q., n° 7488 posée à la Ch. le 23 mars 1926 par M. COURTEHOUX.

(2) R. M. F. à Q., n° 9230 posée à la Ch. le 27 juillet 1926 par M. ROLIN. La loi du 1^{er} juillet 1916 (art. 2) relative à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre visait aussi les « entreprises exploitées en France » et le Conseil d'Etat avait décidé en cette matière qu'une entreprise ayant son siège en France échappe à la contribution extraordinaire pour les affaires réalisées à l'étranger, si elles sont traitées par un organisme autonome, sis à l'étranger (C. E., 5 mars 1922, 23 juin 1922, 23 mars 1923 et Commission supérieure des bénéfices de guerre du 6 mars 1926).

(3) R. M. F., n° 454 à M. LESACHÉ, sénateur, J. O., 5 novembre 1930, déb. parl. Sénat, p. 4596.

(4) Cf. R. M. F. à Q., n° 11760, posée à la Ch. le 19 janvier 1922 par M. PEYROUX et R. M. F., n° 12288 à M. FLEURY-RAVARIN, député, J. O., 8 mars 1922, déb. parl. Ch., p. 675.

des frontières une entreprise sous l'autorité d'un directeur à pouvoirs étendus et qui a utilisé en même temps, à la même fin, des laboratoires et des ateliers sis en France (1). Il peut se faire aussi qu'une maison française soit l'associée d'une maison étrangère. La part de bénéfices lui revenant provient alors d'une exploitation sise à l'étranger et n'est pas imposable; mais s'il s'agit d'actions ou de créances elle fait alors un placement et ses recettes font partie de ses bénéfices imposables en France.

Enfin lorsqu'un contribuable qui possède des exploitations en France et dans un pays étranger fait des opérations dans un autre pays étranger il y a lieu de les rattacher à l'établissement de France ou à celui de l'étranger suivant que la direction des affaires, dans ce troisième pays, émane de l'entreprise située en France ou de celle sise à l'étranger.

SECTION I. — Succursales et filiales.

A. — *Entreprises françaises ayant des succursales à l'étranger.*

a) CONDITIONS D'IMPOSITION DES SUCCURSALES ET FILIALES. — Les exploitations situées à l'étranger ne pouvant être soumises à l'impôt français, les commerçants établis en France ne sont pas imposables sur les bénéfices qui proviennent d'une succursale ou d'un établissement situé à l'étranger (2). Mais il faut que l'établissement sis à l'étranger ait le caractère d'une entreprise

(1) C. E., 15 décembre 1933, Tab. Fisc. et Jur., 1934, p. 91.

(2) R. M. F., n° 6728 à M. LESACHÉ, député, *J. O.*, 10 février 1921, déb. parl. Ch. p. 424; R. M. F., n° 3788 à M. NEYRET, député, *J. O.*, 10 septembre 1929, déb. parl. Ch., p. 2906; BESSON, n° 265.

distincte, autonome, et qu'il soit géré par un chef responsable. Ainsi les bénéfices réalisés à l'étranger par une entreprise française au moyen de la correspondance ou de voyageurs de commerce, sont imposables en France. Toutes les fois donc que les opérations sont dirigées, commandées, suivies par l'entreprise française les bénéfices sont considérés comme réalisés en France et soumis à l'impôt (1).

Etant donné qu'il s'agit d'une entreprise autonome, une exploitation située à l'étranger est donc exempte de l'impôt aussi bien si elle s'exerce par une succursale que par une filiale. L'Administration des Contributions directes n'a même pas intérêt à établir qu'une filiale est fictive (c'est-à-dire que l'entreprise étrangère n'a pas une personnalité distincte de l'entreprise française) puisque celle-ci n'en serait pas moins exempte de l'impôt (2). Il n'y a pas lieu non plus de distinguer si certaines exploitations sont principales ou secondaires, si étroit que puisse être le lien qui les rattache les unes aux autres.

Ces principes sont d'ailleurs confirmés par la jurisprudence et la doctrine.

Une maison française qui traite dans un pays étranger des affaires relatives à des marchandises qui y sont directement expédiées d'un autre pays étranger, est imposable pour les bénéfices ainsi réalisés si les opérations dont il s'agit ont été traitées directement par elle ; mais non si elles ont été traitées par l'intermédiaire d'une succursale située à l'étranger (3).

(1) En matière de bénéfices de guerre le Conseil d'Etat a même décidé que le fait de procéder dans un pays étranger à des opérations de vente et d'achat ne constitue pas l'exploitation dans ce pays d'une entreprise distincte de celle possédée en France, alors qu'une comptabilité unique centralise l'ensemble des affaires traitées sous une direction commune (C. E., 23 mars 1923 ; LEBON, chr., p. 267).

(2) C. E., 5 mai 1928, *R. I.*, 1928, p. 392, n° 1365.

(3) R. M. F., n° 20772, *J. O.*, 26 février à M. LABROUE, député.

Si les ventes sont réalisées par des établissements situés sur le territoire français, soit directement, soit par l'intermédiaire de représentants à l'étranger, les bénéfices qui en résultent doivent être soumis à l'impôt. Ce n'est que dans le cas où ces opérations seraient entièrement effectuées par des établissements situés à l'étranger et ayant le caractère d'entreprises distinctes que les profits qui en sont retirés ne devraient pas entrer en ligne de compte pour la détermination du bénéfice à retenir (1).

On a considéré, en matière de bénéfices de guerre, comme n'étant pas passibles de l'impôt les agences étrangères d'une Compagnie française d'assurances placée sous l'autorité de chefs locaux responsables qui, bien que soumis au contrôle du siège social, avaient pouvoir de signer au nom de la Compagnie les polices d'assurances, de recouvrer les primes et de régler les sinistres, alors même que les opérations de réassurances étaient, d'une manière générale, traitées par le siège social (2).

Par contre est soumis à l'impôt sur tous ses bénéfices un agent maritime ayant sa maison en France et exécutant des travaux à l'étranger sans y avoir de succursales, et en y envoyant seulement une personne détachée de sa maison (3).

Enfin une société qui fabrique du gaz en France avec le charbon qu'elle achète à l'étranger et qu'elle transporte sur ses propres bateaux est imposable pour la totalité des bénéfices provenant de ses opérations dès l'instant que l'achat et le transport du charbon ne se rattachent pas à l'exploitation d'une entreprise distincte sise à l'étranger (4).

(1) R. M. F., n° 16371 à M. LAMOUREUX, député, *J. O.*, 10 mars 1923, déb. parl. Ch., p. 11468.

(2) Com. Sup. des B. de G., 6 mars 1926.

(3) R. M. F., n° 9626 à M. LEMIERRE, député, *J. O.*, 19 janvier 1927, déb. parl. Ch., p. 84.

(4) C. E., 28 mars 1930, *R. O.*, 5437.

Il paraît utile d'ajouter, d'ailleurs, que la société ne possédait pas hors de France de bureau d'achats de charbon; elle ne tenait pour l'ensemble des opérations sociales qu'une comptabilité unique ne permettant pas d'opérer la ventilation entre les bénéfices tirés de l'extraction du gaz et ceux qu'auraient pu laisser l'achat et le transport du charbon; enfin les navires de la société faisaient uniquement le transport du charbon nécessaire à ses usines; dans ces conditions elle ne pouvait être considérée comme possédant une filiale autonome à l'étranger.

b) CONDITIONS D'IMPOSITION DE L'ENTREPRISE PRINCIPALE. — Lorsqu'une entreprise française a une succursale autonome à l'étranger et que celle-ci, tout en ne vendant qu'à l'étranger, s'approvisionne à l'établissement principal sis en France, il est hors de doute que les bénéfices réalisés par la succursale ne sont pas imposables en France et que les pertes subies par elle ne sont pas susceptibles d'entrer en déduction pour le calcul du bénéfice imposable de la maison mère exploitée en France (1). Mais que décider quant à l'établissement principal? D'une part l'établissement de France ne tire pas un bénéfice de son opération avec la succursale; d'autre part, le profit résultant de la vente n'est réalisé, ultérieurement, qu'à l'étranger par la succursale. Aussi l'établissement français ne semble-t-il pas imposable pour ce genre d'opération bien qu'il participe à la réalisation ultérieure d'un bénéfice (2). Ce n'est pas cependant l'avis de l'Administration des Contributions directes qui a décidé, en matière de bénéfices de guerre, que, si une maison sise en France fournit des marchandises à l'une de ses succursales située à l'étranger, les bénéfices réalisés sur la vente de ses mar-

(1) Com. Sup. des B. de G. Arrêt n° 389 du 25 juin 1920.

(2) Lucien BOCQUET. *L'Impôt sur le Revenu Cédulaire et Général*, 4^e édition, 1933, t. II, p. 410.

chandises proviennent des opérations de l'établissement principal pour une part dont il y a lieu de tenir compte dans la détermination de l'impôt (1); et en matière de bénéfices commerciaux pour une Société anonyme dont le siège, les bureaux et les usines se trouvent en France et qui possède à l'étranger un établissement ayant la même entité juridique dont le but est la vente à l'étranger soit des marchandises reçues de la maison principale située en France, soit des marchandises fabriquées sur place dans ses ateliers, que les profits réalisés par la maison principale sur les marchandises qu'elle fournit à sa succursale étrangère devaient être compris dans les bases de l'impôt dû en France par la maison principale (2).

Cependant les opérations faites par une maison de commerce avec sa succursale, même si elles figurent dans la comptabilité et si un bénéfice résulte des écritures, sont, en droit, purement fictives; un commerçant ne pouvant contracter avec soi-même (3).

Mais si le marché est passé entre une maison mère et sa filiale, les deux entreprises ayant des personnalités distinctes, il est clair qu'il y a véritable opération commerciale entraînant logiquement l'établissement de l'impôt.

(1) R. M. F., à Q., 29525, posée à la Ch. le 10 juin 1919, par M. GABORIT.

(2) R. M. F., n° 3788, *J. O.*, 10 septembre 1929, déb. parl. Ch., p. 2906.

(3) C'est ce qu'a reconnu le Ministre des Finances à propos de la taxe sur le chiffre d'affaires (R. M. F., n° 55099 à M. SAGET, député, *J. O.*, 13 janvier 1921, déb. parl. Ch., p. 18; R. M. F., n° 11084, à M. CAUSERET, député, *J. O.*, 24 décembre 1921, déb. parl. Ch., p. 5227). C'est ainsi que l'impôt ne frappe pas les marchandises facturées par l'usine d'un industriel à la maison de vente du même industriel (R. M. F. à M. GRINDA, député, *J. O.*, 24 octobre 1920, déb. parl. Ch., p. 16447).

B. — *Entreprises étrangères ayant des succursales ou des filiales en France.*

Les mêmes principes régissent l'imposition des succursales françaises des maisons étrangères.

Si les entreprises étrangères traitent des affaires en France par correspondance ou par l'intermédiaire de représentants de commerce ne dépendant pas d'établissements distincts sis en France, l'impôt ne peut être établi.

Par contre lorsqu'il s'agit de filiales ou de succursales autonomes contenant des éléments producteurs et susceptibles d'aider à la formation et à la réalisation de bénéfices et qu'elles fonctionnent en France, l'impôt est dû comme s'il s'agissait d'établissements français.

SECTION II. — *Magasins de vente, bureaux d'achats, usines de fabrication, agences, etc...*

Il peut se faire qu'une entreprise ait à l'étranger non plus une organisation distincte achetant ou fabriquant pour revendre et réalisant dans un même pays un cycle complet d'opérations commerciales; mais seulement un magasin, un bureau, une usine, un dépôt, etc... se bornant soit à vendre, soit à acheter, soit à fabriquer, soit à entreposer, etc...

A. — *Organismes étrangers exploités en France.*

a) MAGASINS DE VENTE. — Les bénéfices réalisés par ces magasins sont imposables en France. Il a notamment été jugé, en matière de bénéfices de guerre, qu'une entreprise qui a pour

objet la fabrication et la vente d'un produit et qui procède à cette fabrication dans un établissement distinct situé à l'étranger, tout en ne possédant en France qu'une organisation destinée à la vente, est imposable sur la fraction de ses bénéfices afférente aux ventes effectuées en France, à l'exclusion de celle provenant de la fabrication (1). En matière de bénéfices commerciaux, les ventes de marchandises provenant d'un dépôt en France d'une entreprise étrangère donnent également lieu à imposition (2).

Il importe peu d'ailleurs que le magasin situé en France ne livre pas lui-même ; si l'agence française d'une entreprise étrangère se borne à recevoir et à transmettre les commandes à la maison principale en pays étranger, l'impôt est dû car la réception de ces commandes fait naître les bénéfices qui doivent résulter de leur exécution. Ainsi une maison étrangère est soumise à l'impôt pour les bénéfices qu'elle retire d'un magasin d'exposition ouvert en France pour faciliter la vente de ses marchandises, bien qu'elle facture et expédie directement ses produits à la clientèle (3).

Est également imposable en France, une société de publicité qui y reçoit des commandes de publicité et les fait exécuter dans les journaux étrangers (4).

Enfin lorsque la fabrication est exécutée à l'étranger, mais que la vente est assurée exclusivement par des établissements sis en France l'imposition est dans le cas d'être établie (5). Il

(1) C. E., 19 décembre 1929 ; *R. I.*, 2790.

(2) C. E., 14 janvier 1925.

(3) R. M. F., n° 740, à M. LEVASSEUR, député, *J. O.*, 5 novembre 1924, déb. parl. Ch., p. 3287.

(4) R. M. F., n° 193, à M. BLONDEL, député, *J. O.*, 1^{er} août 1928, déb. parl. Ch., p. 2156.

(5) C. E., 4 juillet 1928 ; C. E., 14 novembre 1930, *R. I.*, 5119.

en est encore ainsi si le lieu de fabrication et le lieu de livraison sont situés à l'étranger ; le magasin de vente étant seul situé en France.

b) BUREAUX D'ACHATS. — Il peut se faire que l'achat ou la fabrication des produits ait lieu en France et que la vente soit exclusivement effectuée à l'étranger. Si les maisons s'adressent directement aux producteurs ou à des commissionnaires exportateurs ou même si elles envoient périodiquement des voyageurs ne passant en France que le temps nécessaire à l'exécution de leurs ordres, les maisons étrangères qui font des achats en France dans ces conditions ne sont pas atteintes par l'impôt. Mais il peut se faire qu'une entreprise étrangère entretienne en France un préposé placé à la tête d'un comptoir pour acheter directement aux producteurs les marchandises ou matières premières nécessaires à l'approvisionnement de leur magasin de vente sis à l'étranger.

Il semblerait que, même dans ce cas, l'impôt ne soit pas dû. En effet, l'exploitation en France d'une entreprise qui, par elle-même, ne produit pas de bénéfices, n'est pas imposable. Or, de pures opérations d'achats, les seules qui aient lieu en France, ne sont pas susceptibles en elles-mêmes de produire des revenus ; c'est de la vente, c'est-à-dire des opérations effectuées à l'étranger que résultent les bénéfices. Sur ce point la doctrine est pour ainsi dire unanime (1).

C'est aussi l'avis du Conseil de Préfecture de la Seine (2).

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *L'Impôt sur le Revenu*, 1926, t. I, p. 411 ; BOCQUET. *Op cit.*, t. II, p. 112 ; ROSIER. *Rev. des Contrib.*, 1928, p. 128 ; GUÉRANDEL. *Rec. Quest. Fisc.*, 1929, p. 242 ; WAHL. *Jurisci. Fisc. Div.*, 22, p. 4 ; *Gaz. du Pal.*, 25 mars 1930, note. *Contrà* : DUPONT. 1928, p. 193 ; DURAND et BOURREL. *Impôts sur les Revenus*, 1934, p. 118.

(2) Arr. du 5 septembre 1928, *Gaz. du Pal.*, 1928. 2. 83.

Cependant l'Administration des Contributions directes, à de nombreuses reprises, a décidé qu'une maison étrangère qui a, en France, une maison d'achats dont la seule mission est d'envoyer à la maison principale les marchandises achetées est passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1). La justification de l'imposition résiderait en ce que les entreprises possédant des maisons d'achats en France encaissent des profits provenant en partie des opérations exécutées en France, ces profits correspondant aux bénéfices que « réaliseraient » les maisons d'achats si elles vendaient, dans les conditions pratiquées par le commerce d'exportation, les marchandises dont elles assurent l'expédition.

Considérer les bénéfices que « réaliserait » une entreprise en France, c'est reconnaître qu'elle n'en réalise pas dans ce pays ; or la loi frappe les bénéfices que le contribuable réalise dans celles de ses entreprises qui sont exploitées en France et non pas ceux qu'il aurait réalisés si son exploitation avait été organisée d'une façon différente. En réalité, le vrai motif de l'imposition se trouve exprimé dans une réponse ministérielle (2) où on lit : « L'exonération des maisons d'achats aboutirait d'ailleurs à placer les négociants étrangers qui, par l'installation de bureaux d'achats, se constituent leurs propres exportateurs dans une situation plus favorable que les maisons françaises d'exportation ».

C'est cette raison qui semble avoir incité le Conseil d'Etat à

(1) R. M. F., n° 22609 à M. LEROLLE, député, *J. O.*, 28 juin 1918, déb. parl. Ch., p. 1823 ; R. M. F., n° 5845, à M. FRANÇOIS-ALBERT, sénateur, *J. O.*, 14 novembre 1923, déb. parl. Sénat, p. 1639 ; R. M. F., n° 18165 à M. ROGNON, député, *J. O.*, 4 août 1923, déb. parl. Ch., p. 3468 ; R. M. F., n° 9607, à M. TASSO, député, *J. O.*, 12 janvier 1927, déb. parl. Ch., p. 8 ; R. M. F., à M. COINTREAU, député, *J. O.*, 25 février 1934, déb. parl. Ch., p. 687.

(2) R. M. F., n° 18165, publiée au *J. O.*, du 4 août 1923.

se ranger à l'avis de l'Administration (1), car, en temps que juridiction administrative, le Conseil d'Etat examine plutôt les conséquences de ses arrêts qu'il ne tient compte d'une argumentation juridique. La rédaction des considérants relative à cette matière n'est pas aussi précise qu'à l'accoutumée. Si, en effet, la Haute Assemblée a bien vite abandonné l'expression « le bénéfice des maisons d'achats peut être considéré comme réalisé en France » qui figurait dans les premiers arrêts rendus, elle s'est contentée par la suite d'indiquer que : les bénéfices réalisés à la suite des ventes conclues à l'étranger rémunèrent aussi bien la partie des opérations faites en France que le surplus des opérations exécutées à l'étranger (2).

Quoiqu'il en soit, dans l'état actuel des textes légaux, il

(1) C. E., 27 février 1929, LEBON. *Chr.* ; C. E. 14 février 1930 ; C. E., 21 février 1930, *Gaz. du Pal.*, 25 mars 1930 ; C. E., 7 mars 1930, DUPONT, 1930, p. 348 ; C. E., 26 juin 1931 ; C. E., 9 juillet 1931, *R. I.*, 3382 ; C. E., 11 décembre 1931 ; C. E., 18 décembre 1931, DUPONT, 1932, p. 284 ; C. E., 5 février 1932 ; C. E., 4 mars 1932 ; C. E., 15 avril 1932 ; C. E., 22 avril 1932 ; C. E., 13 janvier 1933 ; C. E., 16 juin 1933.

(2) Au sujet de cette division théorique des opérations, il y a lieu de signaler la théorie ingénieuse de MM. DURAND et BOURREL (*Impôt sur les revenus, questions litigieuses*, 1934, p. 118). Ces savants auteurs prétendent que l'entreprise qui possède un bureau d'achats en France et un magasin de ventes à l'étranger, par exemple, exerce en réalité deux professions distinctes ; l'exercice d'une profession consistant seulement à poursuivre l'exécution d'un certain nombre d'opérations, chacune d'elles portant en soi l'idée d'une spéculation, d'un profit éventuel. Or, l'impôt frappant les bénéfices des professions industrielles ou commerciales exploitées en France, il est conforme à l'esprit de la loi que celle des professions qui est exercée en France soit imposée. Mais cette argumentation ne paraît pas convaincante, le texte légal ne prévoyant pas que : « l'impôt frappe les bénéfices des professions industrielles ou commerciales exploitées en France », mais bien « les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ». Or l'exploitation par une entreprise étrangère d'un bureau d'achats situé en France, même considéré comme constituant une entreprise distincte, ne réalise pas de bénéfices en France.

semble que ces interprétations ne soient pas conformes au vœu du législateur ; une imposition ne pouvant être légalement établie que lorsqu'un bénéfice a été *réalisé* dans une entreprise exploitée en France.

On peut, en outre, se demander si, du point de vue pratique, le principe de l'imposition n'aurait pas pour effet de détourner les entreprises étrangères du marché français, ce qui assurerait un sérieux préjudice au commerce français et, par voie de conséquence, au Trésor lui-même.

L'imposition est encore dans le cas d'être établie si un étranger qui exerce en France la profession d'acheteur pour le compte d'une maison étrangère dans un bureau loué par lui, en son nom et portant à l'extérieur une plaque à son nom seul, cet étranger étant rémunéré par une somme fixe annuelle et supportant tous les frais engagés en France. C'est alors l'entreprise dont il est le préposé salarié qui doit être considérée comme exploitant en France une maison d'achats et c'est elle qui est assujettie à l'impôt (1).

Par contre, n'est pas imposable une entreprise qui, fabriquant et vendant exclusivement hors de France, y a procédé à l'achat de matières premières nécessaires à l'exploitation de ses usines, dès lors qu'il n'est pas établi que ses opérations d'achats aient été l'œuvre d'un organisme spécialement constitué à cet effet, ni que les services centraux de la dite société groupés au siège social en France aient fonctionné comme un bureau d'achats (2). De même, ne peut être considéré comme un bureau d'achats soumis à l'impôt, le bureau, siège social d'une société, s'il n'est qu'un simple organe de transmission

(1) R. M. B., à M. TAURINES, sénateur, *J. O.*, 24 mars 1933, déb. parl. Sénat, p. 578 ; DUPONT, 1933, p. 186.

(2) C. E., 24 février 1923. *Gaz. du Pal.*, 2 mai 1933.

des ordres d'achats de la maison sise à l'étranger et des livraisons consécutives aux dits achats (1).

Il y a lieu, enfin, de signaler qu'un accord est intervenu le 4 janvier 1932 entre le Gouvernement Général de l'Algérie et la Direction Générale des Contributions directes, aux termes duquel les commerçants établis en France seront désormais exemptés d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans la colonie pour leurs bureaux d'achats situés en Algérie. Par voie de réciprocité les entreprises algériennes possédant des établissements analogues dans la métropole seront taxées dans la colonie pour la totalité de leurs bénéfices (2). Toutefois les termes de cet accord sont limitatifs et ses dispositions ne s'étendent pas aux bureaux d'études, de renseignements, etc ..

c) BUREAUX DE COMMANDES. — Est imposable en France le bureau de commandes possédé par une entreprise étrangère de représentation qui utilise en France le concours d'un employé salarié recevant ses commandes et les distribuant aux fabricants (3).

d) BUREAUX D'ÉTUDES. — Est imposable en France un bureau d'études possédé par une entreprise étrangère qui fait étudier par ce bureau les affaires susceptibles de l'intéresser ; bien qu'aucune affaire ne soit traitée (4).

e) BUREAUX DE RENSEIGNEMENTS. — Est imposable en France un bureau de renseignements possédé par une entreprise étrangère

(1) C. E., 27 octobre 1933. *Gaz. du Pal.*, 5 décembre 1933.

(2) B. O. C. D., 1932, p. 27, 2^e col.

(3) R. M. F., n° 3837 à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 20 mai 1933, déb. parl. Ch., p. 2498.

(4) R. M. B., à M. Jean TAURINES, sénateur, *J. O.*, 24 mars 1933, déb. parl. Sénat, p. 578.

où elle ne traite aucune affaire, n'effectue aucune recette, mais où elle donne des renseignements au public qui traite ensuite directement avec l'entreprise située à l'étranger (1).

f) DÉPÔTS. — Est imposable en France un dépôt établi par une entreprise étrangère pour recevoir les marchandises préalablement commandées à cette maison par les clients français et qui ne fait que les répartir entre les acheteurs ; ce dépôt étant considéré non comme un établissement de ventes, mais comme une sorte d'établissement de transitaire procurant à ses propriétaires des bénéfices équivalant à ceux que réaliserait un transitaire indépendant effectuant pour le compte de l'entreprise les mêmes opérations moyennant rémunération.

g) USINES DE FABRICATION. — Il peut se faire qu'une entreprise établie à l'étranger où elle tient sa comptabilité, se borne à fabriquer dans une usine en France des produits qui lui sont expédiés bruts et qu'elle vend après transformation à l'étranger.

Se basant sur ce que les opérations de l'usine française contribuent aux bénéfices totaux de l'entreprise, l'Administration des Contributions directes se prononce dans le sens de l'imposition. C'est ainsi qu'est reconnue passible de l'impôt une entreprise étrangère établie à l'étranger qui fait fabriquer en France et livrer en France les commandes reçues par elle à l'étranger à la suite de publicité faite en France où elle a un représentant auquel elle transmet journellement les commandes reçues par elle et qui surveille la fabrication, fait les envois et enregistre les recouvrements (2).

(1) R. M. B., à M. Jean TAURINES, sénateur, *J. O.*, 24 mars 1933, déb. parl. Sénat p. 578.

(2) R. M., n° 5080 à M. ESCUDIER, député, *J. O.*, 16 février 1930, déb. parl. Ch., p. 763 et 764.

La Commission supérieure des bénéfices de guerre (1), et le Conseil d'Etat (2) se sont aussi prononcés dans ce sens.

D'une part, le bénéfice éventuel n'étant jamais *réalisé*, dans l'entreprise française — simple usine — d'autre part, le bénéfice n'étant pas une conséquence nécessaire de la fabrication (3), il ne semble pas que l'impôt puisse être exigé. Le principe de l'imposition aboutit d'ailleurs à taxer l'entreprise en France bien qu'elle puisse être déficitaire alors que, si la fabrication et la vente avaient été réunies en France, elle n'aurait pas, dans ce cas, été imposable.

h) ATELIERS DE MONTAGE. — Par contre un simple atelier de montage en France, n'est pas susceptible de motiver une imposition. Ainsi lorsqu'il est stipulé dans les marchés passés entre un fabricant installé à l'étranger et les industriels français auxquels il vend ses machines que la vente est conclue au lieu de la fabrication (c'est-à-dire à l'étranger) et que les machines voyagent aux risques et périls de l'acheteur, la circonstance que le fabricant fait procéder en France au montage des appareils vendus, par des ouvriers de son usine étrangère, ne suffit pas pour qu'il soit possible de le considérer comme disposant en France d'une installation.

De même il n'y a pas lieu de soumettre à l'impôt une entreprise étrangère qui a fait procéder en France au montage des

(1) Décision Com. Sup. des B. de G. du 28 février 1919, n° 354.

(2) C. E., 22 juillet 1921.

(3) Le seul fait de transformer un objet et d'en accroître la valeur ne constitue pas une réalisation de bénéfices. La meilleure preuve consiste en ce que l'Administration des Contributions directes admet, pour les industriels établis en France, que lors de l'établissement de leur inventaire annuel ils évaluent leurs produits fabriqués au prix de revient. Le fait que les marchandises passent la frontière sans qu'il y ait vente ne peut faire considérer les industriels comme réalisant, de ce fait, un profit.

machines qu'elle a vendues à une entreprise française, dès lors que les travaux ont été effectués conformément aux plans et à l'aide des éléments déterminés à l'étranger, que l'ingénieur préposé à leur surveillance n'avait aucune qualité pour engager la société ou pour traiter en son nom et qu'ainsi l'opération de montage des machines, qui a consisté uniquement dans l'exécution matérielle des contrats conclus à l'étranger, n'a comporté l'installation d'aucun établissement de l'entreprise étrangère sur le territoire français (1).

2) AGENCES. — Il a été jugé qu'une société étrangère qui exploite en France des câbles télégraphiques et qui y possède des agences se livrant pour son compte à toutes les opérations nécessitées par l'exploitation desdits câbles doit être regardée comme réalisant en France, par l'intermédiaire de ses agences des bénéfices passibles de l'impôt nonobstant la circonstance que la part de taxes afférentes au transport des télégrammes sur le territoire français reste acquise à l'Administration des Postes françaises (2). La société possédait deux agences en France, dirigées par des directeurs et un personnel nommés, recrutés et payés par elle, ces agences se livraient à toutes les opérations commerciales nécessitées par l'exploitation des câbles : réception et expédition des télégrammes en provenance ou à destination de l'étranger, encaissement des taxes correspondantes. La société a, dès lors, été considérée comme réalisant en France, par l'intermédiaire de ses agences, des bénéfices passibles de l'impôt. Dans le sens de la légitimité de l'imposition des agences visées, on peut se prévaloir de la jurisprudence en matière de navigation maritime (3).

(1) C. E., 20 juillet 1933 ; Dupont, 1933, p. 565.

(2) C. E., 6 décembre 1929, *R. O.*, 5414.

(3) Cf. : C. E., 4 juillet 1924 ; Dupont, 1925, p. 469.

j) STANDS DANS LES EXPOSITIONS INTERNATIONALES. — S'inspirant des principes posés dans la convention du 22 novembre 1928 (1) l'Administration des Contributions directes a réglé de la façon suivante l'imposition des participants aux expositions considérées (Circulaire de la Direction Générale des Contributions directes, n° 2038 en date du 31 mai 1930).

Les entreprises étrangères qui agissent simplement en qualité d'exposants sont exonérées de l'impôt même si lors de la clôture de l'exposition elles procèdent à la vente de leurs modèles ou échantillons soit parce qu'ils sont défraîchis, soit parce qu'étant lourds, encombrants ou fragiles ils seraient onéreux ou difficiles à remporter.

Celles de ces entreprises qui possèdent une succursale en France doivent être soumises à l'impôt à raison des profits que leur ont procuré l'ensemble des opérations effectuées par la succursale française y compris celles qui auront été réalisées à la suite des commandes prises ou d'ordres reçus dans le stand d'exposant.

(1) Une convention relative aux expositions internationales a été signée à Paris le 22 novembre 1928 par les représentants d'un certain nombre de pays. Le Gouvernement a été autorisé à ratifier cette convention par la loi du 26 novembre 1929 publiée au *J. O.*, du 30. Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux expositions internationales officielles ou officiellement reconnues. Rentre d'ailleurs dans cette catégorie toute manifestation quelle que soit sa dénomination, à laquelle des pays étrangers sont invités par la voie diplomatique, qui a, en général, un caractère non périodique ; dont le but principal est de faire apparaître les progrès accomplis par les différents pays dans une ou plusieurs branches de la production et dans laquelle il n'est fait, en principe, aucune différence entre acheteurs et visiteurs pour l'entrée dans les locaux de l'exposition. Ces dispositions ne s'appliquent d'ailleurs pas aux expositions d'une durée de moins de trois semaines ; aux expositions scientifiques organisées à l'occasion de congrès internationaux, à condition que leur durée ne dépasse pas trois semaines ; aux expositions des beaux-arts ; aux expositions organisées par un seul pays dans un autre pays sur l'initiative de celui-ci.

Quant aux entreprises étrangères qui ne se bornent pas à exposer des échantillons et à prendre des commandes, mais qui exploitent, à l'intérieur d'une exposition, un établissement commercial (comptoir de ventes de marchandises, buffet, restaurant, salle de spectacle, etc...) elles doivent être soumises à l'impôt à raison des profits que l'exploitation de cet établissement leur a procuré.

C'est d'après les mêmes principes que doit être réglée la situation fiscale des entreprises françaises qui participent aux expositions internationales.

k) REPRÉSENTANTS DE COMMERCE. — Lorsque les entreprises étrangères effectuent des opérations en France par l'intermédiaire de représentants leur situation fiscale est réglée différemment suivant les cas : si le représentant se borne à recueillir les ordres de la clientèle et à les transmettre à l'entreprise étrangère, sans engager celle-ci vis-à-vis des donneurs d'ordres et sans intervenir ni pour la livraison des marchandises ni pour le recouvrement des factures, l'entreprise étrangère ainsi représentée n'est pas considérée comme ayant un établissement en France et n'y est pas, par suite, soumise à l'impôt.

Mais l'impôt est applicable lorsque le représentant apparaît comme un véritable préposé. Tel peut être le cas s'il est installé dans des locaux portant l'enseigne de la maison étrangère, s'il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes qu'il reçoit, s'il est muni d'une procuration lui donnant le pouvoir de traiter directement avec la clientèle (1).

(1) *L'imposition des entreprises étrangères et nationales*. Société des Nations, t. I, p. 232.

2) COURTIER ET COMMISSIONNAIRES. — Un intermédiaire — courtier (1), commissionnaire — qui passe ses contrats en France, est soumis à l'impôt parce qu'il y a son exploitation, bien que ses contrats soient relatifs à des opérations réalisées à l'étranger. Pour les impôts des intermédiaires de commerce, c'est, en effet, le lieu de leur propre exploitation qu'il faut considérer.

C'est ainsi qu'a été jugé imposable en matière de bénéfices de guerre, un contribuable qui avait touché des commissions à l'occasion de la fourniture au Gouvernement roumain de revolvers fabriqués en Espagne (2).

La même solution a été admise en matière de bénéfices commerciaux pour un commerçant établi en France qui recevait des commissions relatives à des marchandises vendues pour le compte d'un étranger (3). Il s'agissait d'un commerçant qui désirait s'adjoindre la représentation d'une firme étrangère lui accordant une commission sur les ventes pour le commerce de tissus.

Par contre les entreprises étrangères qui effectuent en France des opérations par l'intermédiaire de commissionnaires ou de courtiers ne sont pas, en règle générale, passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux à raison des profits que leur procurent ces opérations.

(1) Ne peut avoir la qualité de courtier que celui qui travaille pour son compte et non celui qui rabat acheteurs et vendeurs pour le compte d'un patron qui rédige les marchés et perçoit son courtage (C. E., 22 novembre 1929, *Gaz. du Pal.*, 1930. 1. 192).

(2) C. E., 13 novembre 1924, Dupont, 1926, p. 424.

(3) R. M. F., n° 14712 à M. COUË, député, *J. O.*, 27 mai 1928, déb. parl. Ch., p. 1772.

B. — *Organismes français exploités à l'étranger.*

Les entreprises françaises qui effectuent des opérations avec l'étranger par l'intermédiaire de commissionnaires ou de courtiers sont, en thèse générale, imposables à raison des profits qu'elles retirent de ces opérations. S'il s'agit d'entreprises françaises effectuant des opérations avec l'étranger par l'intermédiaire de représentants, il faut distinguer : si le représentant est un véritable préposé (installation dans des locaux portant l'enseigne de la maison française, disposition d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes reçues, procuration habilitant à traiter directement avec la clientèle, etc.), les profits réalisés par l'entreprise française sur les opérations effectuées à l'étranger par l'intermédiaire de ces préposés ne doivent pas être compris dans les bases de l'impôt dont elle est redevable en France. Par contre si le représentant ne peut être considéré comme un véritable préposé, l'impôt est applicable à l'ensemble des bénéfices réalisés par l'entreprise française tant sur les opérations faites en France, que sur celles effectuées avec l'étranger.

Enfin les entreprises françaises qui ont à l'étranger un établissement installé à demeure et possédant une autonomie propre ne sont pas passibles de l'impôt pour les profits qu'elles tirent de son exploitation. Il résulte, en effet, de la doctrine administrative que dans le cas où les opérations génératrices de bénéfices sont entièrement effectuées par des établissements situés en dehors du territoire français et que ces établissements ont le caractère d'entreprises distinctes, les profits qui en sont retirés ne doivent pas entrer en ligne de compte pour la détermination du bénéfice à retenir (1).

(1) R. M. F., n° 16371 à M. LAMOUREUX, *J. O.*, 10 mars 1923, précitée.

Or, les bureaux d'achats, de ventes, les usines de fabrication, etc..., constituent bien des « établissements distincts » (1). D'autre part, les opérations génératrices de la partie des bénéfices considérée (soit l'achat, soit la vente, soit la fabrication) se déroulent entièrement à l'étranger.

Enfin les bénéfices des entreprises similaires fonctionnant en France étant « considérés comme réalisés en France » il est juste de considérer comme réalisés à l'étranger les profits résultant des opérations identiques effectuées à l'étranger.

Les profits qui proviennent de l'exploitation des maisons d'achats, des bureaux de vente (2); des usines de fabrication, des agences (3), qui se trouvent situés à l'étranger, ne sont pas susceptibles d'être soumis en France à l'impôt, pour les bénéfices qui en résultent.

Aucune imposition distincte ne peut non plus être établie en France si l'on admet la théorie, seule conforme au texte légal, d'après laquelle un bureau, une usine, etc..., situé isolément dans un pays étranger ne peut y réaliser de bénéfices. C'est le bénéfice total de l'entreprise principale qui est imposable en France.

SECTION III. — Résumé des conditions d'imposition (4).

Le système français d'exemption pour des bénéfices imputables à un établissement situé hors de France est donc conforme

(1) Cf. : notamment pour les maisons d'achats les considérants de l'arrêt du Conseil d'Etat, en date du 14 février 1930.

(2) R. M., n° 3788 à M. NEYRET, député, *J. O.*, 10 septembre 1929, déb. parl. Ch., p. 2906.

(3) C. E., 25 juillet 1929, n° 87324, *R. O.*, 5336.

(4) Cf. *L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, S. D. N., t. II.

au principe de territorialité qui se trouve à la base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Si donc un établissement situé en France étend son activité aux pays étrangers sans y avoir d'établissement permanent, il est imposable pour l'ensemble de ses bénéfices ; mais, si les opérations s'effectuent par l'intermédiaire d'un autre établissement situé hors de France les bénéfices qui sont imputables à ce dernier, sont exclus de toute imposition en France.

La sphère d'application de l'impôt français est donc restreinte par les limitations suivantes.

a) Si la succursale étrangère achète et vend des marchandises le bénéfice total tiré de ces transactions, est imputé à l'établissement étranger.

b) Si l'établissement français achète des marchandises en gros et les expédie à l'établissement étranger pour que celui-ci les vende, le bénéfice imputable à la vente est exclu et l'impôt français ne frappe, en règle générale, que la part de bénéfice, qui reviendrait à l'établissement français sur l'expédition en gros des produits à la succursale étrangère, si la marchandise était vendue à des tiers.

c) Si l'établissement étranger achète des marchandises qui sont vendues par l'établissement situé en France, l'impôt ne frappe que les bénéfices qui auraient été réalisés si, au lieu d'obtenir ces marchandises de son propre bureau d'achat à l'étranger, l'établissement s'adressait à une maison d'importation établie en France et travaillant à la commission.

d) Si l'établissement situé en France vend des articles fabriqués dans une usine à l'étranger l'impôt ne frappe que les bénéfices réalisés sur les ventes par opposition aux bénéfices de fabrication imputables à la fabrique étrangère.

Critérium d'imposition.

Il paraît possible, maintenant, d'essayer de dégager de la jurisprudence et de la doctrine administrative une théorie relative aux conditions d'imposition.

D'après certains auteurs on peut dire qu'un bénéfice n'est pas soumis à l'impôt si l'opération commerciale qui lui donne naissance se déroule entièrement à l'étranger (1).

On a proposé aussi le critérium d'imposition suivant lequel pour qu'il y ait imposition en France il est nécessaire que les opérations qui y sont effectuées caractérisent à elles seules l'exercice d'une profession; même si les opérations traitées dans l'établissement secondaire français sont différentes de celles effectuées par la maison étrangère dont il dépend.

Il semble préférable de poser, en principe, qu'une entreprise est dans le cas d'être soumise à l'impôt toutes les fois que, sous l'autorité d'un chef responsable établi en France, l'entreprise court un *risque commercial en France* c'est-à-dire expose des frais en vue de réaliser des bénéfices éventuels, car en règle générale un commerçant ne dépense qu'en vue de réaliser un gain ultérieur qui est ainsi obtenu, grâce, en partie, aux avances de fonds déboursées. Si les frais sont exposés dans plusieurs pays sous des directions différentes le gain provient, pour une proportion variable, de chacun d'eux et l'impôt, dans chaque pays, ne doit être établi que sur la part de bénéfices qui en provient.

(1) Cette théorie semble déduite de la Circulaire de la Direction Générale des Contributions directes n° 1373 en date du 27 février 1922 (relative au chiffre d'affaires); et se trouve exprimée dans la R. M. F. n° 16574 du 10 mars 1923 précitée au texte.

CHAPITRE II

CIRCONSTANCES N'INFLUANT PAS SUR L'IMPOSITION

Si, pour déterminer les conditions d'imposition la doctrine et la jurisprudence ne sont pas entièrement du même avis, par contre, l'unanimité est réalisée pour énumérer les circonstances qui restent sans influence sur l'établissement de l'imposition.

Lieu du domicile ou du siège social.

Les bénéfices réalisés dans les exploitations fonctionnant à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt. Par conséquent, si un commerçant ou une société ayant son domicile ou son siège social en France n'a d'exploitation qu'en pays étranger l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ne peut être établi en France (1). Il en est encore ainsi si, en plus de son siège social, une société possède en France des bureaux, des employés chargés de la comptabilité et de la direction générale ou des archives, dès lors qu'elle n'y a aucune exploitation et que les affaires n'y sont pas traitées (2). La même solution

(1) R. M. F., n° 9230 à M. ROLLIN, député, *J. O.*, 26 septembre 1926, déb. parl. Ch., p. 3323. Il y a exception toutefois pour les entreprises de navigation maritime en ce qui concerne les bénéfices réalisés dans un pays dont les entreprises de navigation maritime sont exemptes de l'impôt.

(2) R. M. F., n° 15791 à M. ARTAUD, député, *J. O.*, 22 juillet 1922, déb. parl. Ch., p. 2536.

s'impose pour une société n'ayant en France qu'un local pour les réunions du conseil d'administration et la passation des écritures (1).

Réciproquement, puisque la loi ne se préoccupe pas du domicile ou de la résidence des commerçants l'impôt est dû même par les exploitants qui, bien qu'exerçant en France, n'y ont pas leur domicile (2). Est aussi soumise à l'impôt une entreprise dont le siège est à l'étranger, pour les bénéfices résultant des agences en France, alors même que les achats et les ventes se font indifféremment au siège ou aux agences, que la comptabilité est tenue au siège et que les agences font les factures et les exécutent pour le compte du siège (3).

Lieu de centralisation de la comptabilité.

Le fait qu'un contribuable aurait en France une comptabilité centrale où il ferait entrer toutes les opérations de ses succursales ou agences à l'étranger ne rendrait pas passible de l'impôt les bénéfices de ces succursales et agences. Il ne peut d'ailleurs dépendre du contribuable de donner, suivant la manière dont il procède, un champ d'application plus ou moins large à l'impôt. C'est ainsi qu'il a été jugé que, bien que soit tenue en France la comptabilité unique d'une exploitation à l'étranger, les bénéfices ne sont pas soumis à l'impôt en France (4).

(1) Cf. en matière de patente, C. E., 20 avril 1923. Société Française de l'Argentine. LEBON, Chr., 1923.

(2) R. M. F., n° 5314 à M. GARNIER, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, déb. parl. Sénat, p. 1206.

(3) R. M. F., n° 13027 à M. GOUIN, député, *J. O.*, 21 août 1927, déb. parl. Ch., p. 2738.

(4) Dec. Com. Sup. des B. de G., 2 août 1924; *R. I.*, 1925, p. 152.

Réciproquement, une société étrangère qui exploite une fabrique en France est soumise à l'impôt pour les bénéfices qui en résultent alors même que ces bénéfices sont confondus dans l'ensemble des bénéfices ressortant des bilans dressés à l'étranger (1).

Lieu de vente ou d'exécution des travaux.

Les ventes réalisées à l'étranger par une entreprise française au moyen de la correspondance ou par l'intermédiaire de voyageurs de commerce sont soumises à l'impôt, car ces bénéfices provoqués par des opérations qui nécessairement, faute d'entreprise à l'étranger, sont dirigées, commandées, suivies par l'entreprise française, sont bien des bénéfices réalisés en France (2).

Les bénéfices d'une entreprise de transit et de transports internationaux consistant dans les ristournes que lui consentent les maisons étrangères auxquelles elle adresse les colis par elle expédiés doivent être considérés comme provenant d'opérations qui prennent naissance et sont partiellement effectuées en France et formant un tout indivisible, ils ne sauraient donner lieu à une déduction, même partielle, sur l'ensemble des bénéfices de l'entreprise quels que soient d'ailleurs les procédés de comptabilité employés (3).

D'ailleurs il a été décidé que si certaines affaires sont traitées en France bien qu'exécutées à l'étranger les bénéfices qui en

(1) Cf. en matière de B. de G. : C. E., 22 juillet 1921 ; LEBON, Chr., 1921.

(2) R. M. F., n° 12188 à M. FLEURY-RAVARIN, député, *J. O.*, 8 mars 1917, déb. parl. Ch., p. 675 ; R. M. F., n° 16571 à M. LAMOUREUX, député, *J. O.*, 10 mars 1923, déb. parl. Ch., p. 11468.

(3) C. P. Seine, 19 novembre 1930, *Gaz. du Pal.*, 1931. 1. 338.

résultent sont soumis à l'impôt (1). Aucun texte n'exempte, en effet, en matière d'impôt cédulaire, les affaires d'exportation, c'est-à-dire celles qui aboutissent à une livraison hors de France.

Bien plus, un négociant établi en France qui a acheté des marchandises à l'étranger, en a pris livraison sur place et les a revendues avant importation et dédouanement à un acheteur établi en France, est passible de l'impôt à raison des bénéfices tirés de cette opération (2).

Par contre, les maisons étrangères ne sont pas imposables en France si elles n'y ont que des représentants sans y avoir d'établissement, de bureau ou de succursale (3).

Lieu d'emploi des bénéfices.

Le lieu d'emploi des bénéfices n'est d'aucun intérêt, la loi frappant les bénéfices à raison même de leur réalisation (4). Par suite les bénéfices réalisés en France sont soumis à l'impôt même s'ils sont employés à l'étranger. C'est ainsi que la part des bénéfices réalisés en France par une société française et versés à une société étrangère en vertu d'une association en participation conclue avec cette dernière, n'est pas soustraite à l'impôt. En revanche, lorsqu'une société française, en vertu

(1) R. M. F., 13791 à M. ARTAUD, député, *J. O.*, 22 juillet 1922, déb. parl. Ch., p. 2536.

(2) R. M. n° 5999 à M. JARDILLIER, député, *J. O.*, 27 janvier 1934, déb. parl. Ch., p. 383.

(3) R. M. F., n° 19755 à M. GRINDA, député, *J. O.*, 7 mars 1924, déb. parl. Ch., p. 1440. Cf. en outre le débat engagé au cours de la discussion de la loi du 13 juillet 1925, séance de la Chambre du 25 février 1925, *J. O.* du 26, déb. parl. Ch., p. 1289.

(4) C. E., 10 mars 1923 ; C. E., 25 mars 1927 ; C. E., 4 août 1927, S. 1927. 3. 145.

d'une association en participation avec une entreprise étrangère, obtient l'allocation d'une partie des bénéfices de celle-ci, elle n'est pas soumise à l'impôt sur ces bénéfices (1).

Lieu d'origine du matériel.

Le lieu d'origine des instruments de travail ou d'activité reste sans influence sur l'établissement de l'impôt. Ainsi le fait qu'une entreprise de navigation assure en France des transports au moyen de navires étrangers ne la dispense pas de l'impôt cédulaire (2).

Nationalité.

Toutes les exploitations qui réalisent des bénéfices dans des entreprises situées en France, se trouvant dans le cas d'être soumises à l'impôt, la nationalité étrangère du commerçant, de la maison de commerce ou de la société propriétaire du fonds de commerce, ne l'exempte pas de l'impôt (3).

Les agents diplomatiques ou consulaires notamment peuvent être soumis à l'impôt s'ils exercent un commerce en France (4).

Il importe peu, enfin, que les commerçants soient nationaux d'un pays ayant passé avec la France un traité qui les dispense des impôts de guerre, car bien que créé en 1917 l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux n'est pas un « impôt de

(1) R. M. F., n° 4850 à M. ECCARD, sénateur, *J. O.*, 24 février 1922, déb. parl. Sénat, p. 123.

(2) Cf. en matière de B. de G. ; R. M. F., n° 28402 à M. AURIOL, député, *J. O.*, 10 mai 1919, déb. parl. Ch., p. 2273.

(3) C. E., 4 juillet 1924, D. 1925. 3. 40 ; C. E., 6 décembre 1929, *R. O.*, 5411.

(4) En ce sens : BOCQUET, *op. cit.*, t. II, p. 56.

guerre ». C'est ainsi que la Convention franco-espagnole du 7 janvier 1862 ne s'applique pas à cet impôt.

Nullité des actes de commerce.

Lorsque des bénéfices ont été réalisés par un étranger sous mandat d'expulsion c'est à bon droit qu'ils sont imposés.

L'impôt est dû par analogie avec ce qui se passe pour les actes illicites ou nuls ; même après l'annulation, il reste que les profits du commerce constituent un revenu qui ne peut échapper à l'impôt cédulaire, tous les revenus étant frappés par l'impôt.

CHAPITRE III

BASES D'IMPOSITION

SECTION I. — Entreprises n'ayant pas d'établissement à l'étranger.

Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature, effectuées par les entreprises, y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation (L. C., art. 7). Aucune source de bénéfices réalisés par le commerçant dans son exploitation n'échappe donc à l'impôt.

A. — *Recettes.*

La provenance ou le motif de la provenance des recettes reste notamment sans effets. Lorsqu'une entreprise n'a pas d'établissement à l'étranger, la totalité des bénéfices réalisés par elle doit être retenue. C'est ainsi que lorsqu'un fabricant établi en France se borne à faire vendre ses marchandises dans un pays étranger par une maison de commission qui a une personnalité commerciale indépendante de la sienne et sans posséder dans le pays aucune agence ni succursale où il vendrait lui-même les produits qu'il fabrique en France, ce fabricant doit être considéré comme n'exploitant personnellement qu'une seule entreprise et c'est à bon droit qu'il est assujetti à

l'impôt à raison de la totalité des bénéfices réalisés par cette entreprise (1).

INDEMNITÉ BÉNÉVOLE DE CHANGE. — Il a été décidé que les sommes attribuées gratuitement à une société par l'un de ses créanciers étrangers pour l'indemniser bénévolement d'une perte éprouvée dans ses contrats avec elle, par suite du change, sont soumises à l'impôt (2).

CONCESSION D'EXPLOITATION DE BREVETS A L'ÉTRANGER. — Les profits tirés par l'exploitation directe de brevets d'invention par un établissement sis en France sont passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux (il y a exploitation directe lorsque l'inventeur fabrique seul ou en association avec d'autres personnes avec lesquelles il a constitué une société à qui il a fait apport de son brevet, la chose qu'il a fait breveter). Les profits tirés de l'exploitation indirecte d'un brevet ne sont passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux que lorsque les licences sont concédées par un cessionnaire (3) (l'exploitation indirecte d'un brevet consiste dans la concession de licences d'exploitation, soit par le titulaire du brevet ou par ses héritiers ou ayants droit, soit par un cessionnaire). Ce cessionnaire est le plus souvent un industriel et les redevances qu'il perçoit en raison des licences qu'il a concédées constituent un élément de son bénéfice d'exploitation et relèvent par suite de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

(1) C. E., 18 mai 1932, *Gaz. du Pal.*, 24 juin 1932.

(2) R. M. F., n° 17063, à M. ACCAMBRAY, député, *J. O.*, 9 mai 1923, déb. parl. Ch., p. 1804.

(3) Lorsque les licences sont concédées par l'inventeur ou par ses héritiers et ayants droit, les redevances perçues de ce chef sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Les entreprises françaises et étrangères ne sont passibles de cet impôt en raison de redevances de cette nature que si le brevet fait partie de l'actif d'un établissement qu'elles exploitent en France ; dans ce cas l'impôt s'applique d'ailleurs à toutes les redevances, y compris celles afférentes aux licences concédées à l'étranger.

Enfin pour ce qui est des profits tirés de la vente de brevets il faut distinguer :

Lorsque la vente est faite par l'inventeur lui-même ou par ses héritiers ou ayants droit, les bénéfices qu'elle procure aux intéressés ne sont passibles d'aucun impôt sur le revenu, même si cette vente est consentie moyennant le versement d'une redevance annuelle ou périodique (1).

Mais lorsque la vente est effectuée soit par une personne ou une société se livrant habituellement à l'achat et à la vente de brevets, soit par une entreprise industrielle à l'actif de laquelle figurait le brevet, les profits résultant de cette vente doivent être soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux (qu'ils échoient à une entreprise française ou étrangère, ces profits ne sont imposables que s'ils sont réalisés dans un établissement situé en France). C'est ainsi que le gain réalisé par une société dans la vente d'un brevet d'invention figurant à son actif doit être compris dans ses bases de cotisation à l'impôt sur les bénéfices commerciaux lorsque cette opération constitue, d'après les statuts l'un des objets de l'activité sociale. La circonstance que la vente aurait été effectuée dans un pays étranger ne peut donner au gain en résultant le caractère d'un bénéfice réalisé hors de France, dès lors que l'entreprise ne possède dans ce pays étranger aucun établissement où elle aurait pu exploiter elle-même ce brevet (2).

(1) C. E., 16 mai 1929, S. 1929. 3. 89.

(2) C. E., 3 février 1933, Dupont, 1933, p. 253.

CONCESSION DE MARQUES DE FABRIQUES A L'ÉTRANGER. — Si un industriel se borne à concéder l'usage de sa marque de fabrique, sans aliéner la propriété, le produit de la redevance qu'il perçoit doit être retenu dans les recettes de son exploitation industrielle pour la détermination des bases de l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1). Les redevances qu'il continuerait à percevoir après avoir cessé d'être commerçant seraient passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (2).

REVENUS TIRÉS D'IMMEUBLES SIS A L'ÉTRANGER. — Lorsqu'un exploitant possède des immeubles qui, sans être utilisés pour l'exercice de la profession, font néanmoins partie de l'actif de l'entreprise, les revenus tirés de ces immeubles rentrent dans les résultats de l'exploitation. Il en est ainsi même si ces immeubles sont situés à l'étranger.

PRESTATIONS FOURNIES PAR UNE SOCIÉTÉ ÉTRANGÈRE. — Les bénéfices réalisés à l'étranger par les exploitations d'une société établie en France étant seuls soustraits à l'impôt il en résulte qu'une prestation fournie par une société étrangère à titre d'intérêt de prêt, de dividendes d'actions, et qui ainsi ne provient pas d'une exploitation, est soumise à l'impôt (3). Mais il s'agit là d'une question de fait. Consulté sur la situation au regard de l'impôt cédulaire d'une maison française ayant ses intérêts à l'étranger dans des affaires complètement distinctes du point de vue capital et direction, le Ministre a répondu

(1) Cf. arrêts C. E., 3 mars 1922, 23 juin 1922 rendus en matière de B. de G.

(2) R. M., n° 7500 à M. CHASSAIGNE-GOYON, député, *J. O.*, 19 juillet 1934, déb. parl. Ch., p. 2112.

(3) R. M. F., n° 17065, *J. O.*, 9 mai 1923, précitée.

que cette situation variait suivant la nature du contrat qui lie la maison française aux entreprises étrangères (1).

PLUS-VALUE D'IMPORTATION. — Lorsqu'un contribuable achète des marchandises à l'étranger et les importe en France où il les vend, il fait un bénéfice égal à la différence entre le prix de la revente et le prix de l'achat sans pouvoir prétendre déduire de ce bénéfice la plus-value déjà acquise, lors de l'importation, comme bénéfice réalisé à l'étranger (2).

B) *Frais et charges.*

DÉDUCTION DES IMPÔTS. — Les impôts établis à l'étranger sur des exploitations qui sont également à l'étranger ne sont pas déductibles. Mais il en est autrement des impôts perçus à l'étranger à raison même des actes commerciaux accomplis par les exploitations sises en France, car ils sont une charge de l'entreprise (droits de douane par exemple). Toutefois si cet impôt n'est pas perçu à l'occasion de l'accomplissement d'un acte de commerce, il ne peut être déduit. Consulté sur le point de savoir si un commerçant exerçant en France, mais ayant son domicile à l'étranger, était en droit de considérer comme une charge de son entreprise et de comprendre dans ses frais généraux le montant de l'impôt qu'il paie à l'étranger au titre de la taxe professionnelle, cette taxe étant calculée sur le montant des bénéfices, le Ministre a répondu que la taxe professionnelle que ce commerçant payait à l'étranger lui était appliquée en raison du fait qu'il y pos-

(1) R. M. F., n° 5646 à M. BERGEON, sénateur, *J. O.*, 9 mai 1923, déb. parl., Ch p. 742.

(2) C. E., 16 juillet 1926; *R. I.*, 1926, p. 574, n° 1914.

PLOQUIN.

sède son domicile ; qu'elle ne pouvait, dès lors, être admise en déduction des bénéfices de l'impôt français sur les bénéfices commerciaux, qui est perçu à la source sans aucune acception de la situation du domicile (1). Est aussi déductible l'impôt foncier afférant aux immeubles sis à l'étranger, qui, sans être utilisés pour l'exercice de la profession, font néanmoins partie de l'actif de l'entreprise.

FRAIS DE PROCÈS. — Les frais de procès relatifs à une entreprise industrielle ou commerciale sont déductibles, que le jugement soit rendu en France ou à l'étranger, mais, et de toute façon, les amendes pénales ne sont pas déductibles, car elles ont le caractère de peines personnelles (2). Il en est de même pour les frais d'un procès correctionnel engageant uniquement la responsabilité personnelle du délinquant (3). Par contre les dommages-intérêts alloués à la partie civile peuvent être déduits et les frais du procès correctionnel sont alors déductibles (4).

Il appartient donc au contribuable, partie à un procès jugé à l'étranger, de justifier la vraie nature des dépenses qu'il a dû effectuer.

OEUVRES PHILANTROPIQUES. — Les frais des œuvres de philanthropie et de bienfaisance destinées au personnel, ne sont pas déductibles. Il en est notamment ainsi pour les dépenses des

(1) R. M. B., n° 10913 à M. LIERMANN, député, *J. O.*, 21 mars 1934, déb. parl. Ch., p. 2121.

(2) R. M. F., n° 13407 à M. NICOLLE, député, *J. O.*, 5 novembre 1927, déb. parl. Ch., p. 2634.

(3) C. E., 15 juin 1928, S. 1928. 3. 143.

(4) R. M. F., n° 2307 à M. DOUSSAIN, député, *J. O.*, 1^{er} mars 1929, déb. parl. Ch., p. 745.

« foyers » créés par les entreprises pour les travailleurs étrangers.

De plus, si, sous couleur d'une œuvre ouvrière, une entreprise entretient une œuvre qui a un certain caractère politique, les dépenses de cette nature ne doivent pas non plus être déduites (1).

Quant aux frais de voyage versés, pour leur permettre de venir en France, aux ouvriers étrangers munis d'un contrat de travail, ce ne sont pas des libéralités, mais un supplément de salaire qui peut être passé par frais généraux.

PERTE AU CHANGE. — Les pertes au change sont déductibles du bénéfice (2). Il a été jugé en matière de bénéfices commerciaux, que la perte au change résultant de l'obligation de rembourser un emprunt contracté en monnaie étrangère, alors que la monnaie française s'est dépréciée, diminue les bénéfices (3). Mais il faut que la perte soit certaine; on ne peut pratiquer, par exemple, aucun amortissement pour perte éventuelle au change. On a refusé en matière de bénéfices de guerre la déduction d'une provision pour perte au change, sur les obligations émises en France, par une société Française, en francs suisses, quand le remboursement ne pouvait être effectué avant un délai de 34 ans, la perte étant alors éventuelle (4).

Enfin, en aucun cas, on ne tient compte de la dévalorisation du franc. Bien qu'un objet acheté 100 francs en 1914 ait été revendu 300 francs en 1929, et qu'il y ait perte, puisque les

(1) Déclaration de M. CAILLAUX, séance du 29 juin 1908, *J. O.* du 30, déb. parl. Ch., p. 1421.

(2) Décision Com. sup. des B. de G. du 26 octobre 1917, n° 264.

(3) C. E., 23 mars 1927, *Gaz. du Pal.*, 1927. 2. 61.

(4) Com. sup. des B. de G., 3 juin 1924; *R. I.* 1925, p. 148, n° 1554.

300 francs nouveaux ne valent que 60 francs anciens, il y a, du point de vue fiscal, un bénéfice de 200 francs (1).

C) *Déduction à faire subir au bénéfice net.*

REVENUS IMMOBILIERS. — Lorsque les immeubles affectés à une entreprise commerciale ou industrielle sont la propriété de l'exploitant celui-ci peut déduire le revenu net (2) de ces immeubles du montant de son bénéfice net. Car ces immeubles acquittent l'impôt foncier représentatif des bénéfices de l'exploitation des immeubles, il y aurait donc double emploi à soumettre leurs revenus à l'impôt sur les bénéfices commerciaux ; ce serait frapper d'un double impôt cédulaire le même revenu (3).

Mais les immeubles sis à l'étranger affectés à l'entreprise sans cependant constituer d'établissements distincts (hangars, quais, ponts, locaux pour manutention, bureaux de représentants, local de domiciliation, etc...) ou les immeubles étrangers, qui, sans être utilisés pour l'exercice de la profession, font néanmoins partie de l'actif de l'entreprise et qui fournissent des revenus rentrant dans les résultats de l'exploitation, ne sont pas assujettis à l'impôt foncier en France. La taxation à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, des revenus qu'ils procurent ne fait pas alors double emploi avec l'imposition à un autre impôt cédulaire français et le montant de leur revenu net, ne peut être déduit du bénéfice net.

(1) R. M. F., n° 15555 à M. RÉGIS, député, *J. O.*, 27 mars 1928, déb. parl. Ch., p. 4773.

(2) Le revenu net est, en principe, égal à 75 0/0 de la valeur locative lorsqu'il s'agit de maisons et à 60 0/0 seulement s'il s'agit d'usines.

(3) R. M. F., n° 9371 à M. MORAND, sénateur, *J. O.*, 13 juillet 1929, déb. parl. Sénat, p. 838.

Il reste bien entendu que si l'exploitant était locataire de ces immeubles il pourrait faire figurer le montant du loyer dans ses frais généraux.

REVENUS MOBILIERS. — Le bénéfice net peut également être diminué du revenu des valeurs et capitaux mobiliers figurant dans l'actif de l'entreprise et atteint par l'impôt perçu en vertu des lois du 29 mars 1914 (titre II) et du 31 juillet 1917 (titre V) auquel l'impôt sur les bénéfices commerciaux se superposerait indûment.

Si ces valeurs ne sont pas frappées par ces impôts (en dehors des cas d'exemption prévus) la déduction ne peut avoir lieu.

REVENU DE L'EXPLOITATION AGRICOLE. — Dans l'hypothèse où les bénéfices d'une entreprise industrielle ou commerciale proviennent en partie de la culture, la portion de ces bénéfices éventuellement soumise à l'impôt établi sur les revenus de l'exploitation agricole, ne doit pas supporter concurremment l'impôt qui frappe les bénéfices commerciaux (1).

Mais si un contribuable possédant en France un établissement commercial dans lequel il vend et des produits achetés et des produits récoltés par lui dans une exploitation agricole sise à l'étranger, il n'est pas fondé à demander à ce que l'Administration des Contributions directes ne fasse pas état de ces dernières ventes pour l'établissement de ses bénéfices commerciaux (2).

(1) Il y a lieu de rappeler que les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée sont, toutefois, soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quelle que soit la nature de leur activité ; il en est ainsi, notamment, pour celles dont les bénéfices proviennent en tout ou en partie de la culture.

(2) R. M. F., *J. O.*, 23 mai 1930, *B. O. C. D.*, juin 1930, p. 83.

Cependant si l'établissement situé en France n'écoulait que des produits agricoles provenant de terrains exploités à l'étranger l'impôt sur les bénéfices commerciaux ne serait pas applicable (1). (En admettant qu'il s'agisse bien entendu d'un contribuable exploitant sans associé ou faisant partie d'une société de personnes).

SECTION II. — Entreprises ayant des établissements en France et à l'étranger.

Lorsqu'un contribuable exploite des établissements distincts dans plusieurs pays, il est clair qu'il ne peut arbitrairement apporter tous les bénéfices ou leur majeure partie à l'une des entreprises pour diminuer la part d'impôt dû par celles situées dans d'autres pays. D'autre part, l'Administration fiscale d'un pays, ne peut pas rapporter tous les bénéfices à l'entreprise qui y est située.

A. — *La comptabilité tenue en France fait apparaître le bénéfice global de l'entreprise, sans qu'on puisse isoler les bénéfices réalisés en France.*

Dans l'hypothèse où des profits résultent d'opérations auxquelles concourent à la fois des entreprises exploitées en France et des entreprises situées à l'étranger, ces profits ne sont soumis à l'impôt que pour la fraction correspondante à la partie de ces opérations qui s'est effectuée sur le territoire français,

(1) R. M. F. à Q., n° 7415 posée au Sénat par M. SAINT-MAUR le 12 avril 1926.

d'après une ventilation qui dépend des conditions de fonctionnement des entreprises considérées (1).

Il a été jugé en matière de bénéfices de guerre, à propos d'une entreprise qui exploitait un magasin de ventes en France et un autre à l'étranger que la répartition des bénéfices suivant le montant du chiffre d'affaires réalisé dans chacun des deux pays était plus juste que la répartition suivant la quotité des capitaux engagés dans chaque entreprise (2). Ce qui ne constitue qu'une indication assez vague. Plus précis est l'arrêt qui a décidé que pour isoler les bénéfices réalisés à l'étranger par une compagnie d'assurances, il convenait de faire état de l'ensemble des bénéfices sociaux et de les répartir entre les opérations françaises et les opérations étrangères au prorata des primes brutes encaissées dans chaque pays (3). Mais aucune règle générale ne peut être formulée en cette matière.

Si une maison ayant une succursale à l'étranger fait entrer dans sa comptabilité tenue au siège social situé en France les bénéfices provenant de cette succursale, calculés au cours du change, il y a lieu, pour déterminer les bénéfices imposables, de déduire du bénéfice total ces bénéfices en tenant compte du cours moyen du change pendant l'année considérée (4).

Il y a lieu d'ajouter que si une entreprise ayant en France son établissement principal et en Tunisie (pays considéré comme pays « étranger » du point de vue fiscal) un dépôt de marchandises géré par un préposé spécial, est imposée en Tunisie à la patente tunisienne basée sur les bénéfices réalisés par le dépôt;

(1) R. M. à M. MACAREZ, député, *J. O.*, 8 décembre 1923; R. M., n° 139 à M. DIEBOLT-WEBER, sénateur, *J. O.*, 25 avril 1930, déb. parl. Sénat., pp. 1191 et 1192.

(2) Com. sup. des B. de G., 3 juillet 1924.

(3) Com. sup. des B. de G., 6 mars 1926.

(4) Com. sup. des B. de G., 26 mars 1920, n° 385.

elle peut déduire de son bénéfice global, en vue de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux applicable en France, le montant du bénéfice à raison duquel le dépôt a été définitivement taxé dans la Régence (1). Toutefois, il s'agit là d'une mesure spéciale pour un pays de protectorat; si la Tunisie était réellement un pays étranger il ne pourrait en être ainsi, la Souveraineté de l'Etat français ne lui permettant pas de faire dépendre le bénéfice imposable en France de celui imposé à l'étranger.

**B) *La comptabilité tenue en France
ne concerne que les bénéfices qui y sont réalisés.***

a) *Succursales. — Recettes.* — Lorsqu'une société française a attribué une dotation en devises à une succursale étrangère, les produits de cette dotation (intérêts alloués à la société par sa succursale, plus-value des devises, etc...) ont le caractère de bénéfices réalisés à l'étranger par la succursale et ne doivent pas être compris dans les bases de l'impôt dû par l'entreprise.

Déduction des frais généraux. — Si on peut déterminer au moyen de la comptabilité le bénéfice propre à chaque entreprise, il n'y a lieu de diminuer des recettes de l'établissement français que les frais généraux qui s'y rattachent (2).

Pour ce faire, il faut considérer non pas le lieu où les frais généraux ont été dépensés, mais le lieu de situation des établissements pour lesquels ils ont été engagés. Lorsqu'une entreprise possède à l'étranger des succursales à comptabilité distincte,

(1) R. M., n° 1200 à M. BERGEON, sénateur, *J. O.*, 29 janvier 1932, déb. parl. Sénat, p. 61.

(2) Cf. en matière de bénéfices de guerre, C. E., 7 décembre 1927. *Gaz. Pat.*, 1927. 2. 983.

qui constituent des « établissements » leurs résultats d'exploitation n'entrent pas en compte pour la détermination du bénéfice imposable. Mais il y a lieu de leur imputer une fraction des frais du siège social sis en France, dont le solde du compte Profits et Pertes doit être augmenté d'une somme équivalente. Les frais faisant l'objet de cette répartition sont ceux qui sont nécessités par des travaux présentant un intérêt d'ensemble pour l'entreprise et qu'il est impossible d'attribuer à un établissement distinct. Rentrent dans cette catégorie les jetons de présence des administrateurs, les dépenses de direction, de secrétariat, des services de caisse, de contentieux, de statistiques générales, de centralisation comptable, etc... Il y a lieu d'ajouter les frais correspondant de loyer, chauffage, éclairage, etc. Si une convention détermine de quelle manière les frais sont répartis entre les exploitations, il y a lieu de la prendre pour base (1).

Mais la répartition forfaitaire ne doit pas porter sur les frais dont la ventilation peut être effectuée directement. En ce qui concerne les compagnies qui possèdent, pour suivre les opérations de leurs établissements à l'étranger, un service central, dont les dépenses sont isolées dans leur comptabilité, ces dépenses doivent être uniquement imputées aux succursales étrangères.

Réciproquement une entreprise sise en France, mais dont le siège est à l'étranger, peut retrancher de ses bénéfices la quote part des frais du siège social qui ont été exposés à l'étranger (2).

(1) C. E., 9 décembre 1927.

(2) Lorsque le bénéfice français est déterminé forfaitairement à l'aide d'un pourcentage appliqué au bénéfice global de l'entreprise, il n'y a pas lieu de distinguer entre les charges grevant l'ensemble de l'entreprise et celles afférentes aux établissements français (Cf. C. E., 20 janvier 1933).

Cas particuliers.

1° *Participations des administrateurs-délégués.* — Lorsque les participations des administrateurs-délégués d'une société anonyme leur sont allouées, non en vertu d'une clause des statuts, mais en exécution d'un contrat distinct, elles revêtent le caractère de salaire, et doivent être admises à ce titre dans les frais généraux de la société. Or si la société a inscrit dans ses frais généraux la totalité des participations calculées non seulement sur les bénéfices réalisés en France, mais sur ceux réalisés à l'étranger, ces derniers n'ayant pas à être compris dans les recettes servant de base à la détermination des bénéfices imposables, la quote part des participations correspondant au bénéfice réalisé à l'étranger ne doit pas être admise dans les frais généraux de l'exploitation française.

2° *Taxe sur le revenu à raison des biens possédés par des sociétés étrangères en France.* — La question peut se poser de savoir si la taxe sur le revenu, acquittée par ces sociétés à l'Administration de l'Enregistrement, constitue ou non une charge des exploitations françaises.

La taxe due par les actionnaires, débiteurs directs, est pratiquement acquittée par les sociétés elles-mêmes qui en font l'avance au Trésor. Lorsqu'il s'agit de sociétés françaises, au regard de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, la taxe est maintenue dans les bénéfices imposables comme constituant, en fait, une distribution indirecte de dividendes (1). On peut considérer de même lorsqu'il s'agit de sociétés étrangères, bien que les conditions d'assujettissement à la taxe ne soient pas les mêmes, que la taxe sur le revenu n'est pas non plus une charge sociale, mais une dette personnelle des actionnaires pour la récupération de laquelle il appartient aux sociétés intéressées

(1) C. E., 3 février 1928 ; C. E., 8 janvier 1932.

de prendre les mesures nécessaires et que l'Administration des Contributions directes n'a pas à connaître (1).

3^o *Frais d'augmentation de capital.* — Lorsqu'une entreprise a son siège social en France et des établissements en France et à l'étranger, on peut se demander si les frais d'augmentation de capital, notamment les dépenses de publication (telles que Dépôts aux Greffes, insertions dans les journaux, honoraires des notaires) spéciales aux agences françaises et les droits d'enregistrement sur l'augmentation de capital, doivent être déduits en totalité des bénéfices français. Il semble qu'on puisse répondre par l'affirmative. Les dépenses de publication sont nécessitées spécialement par l'existence d'établissements en France, car si l'entreprise n'avait pas eu de succursales en France, l'augmentation de capital aurait pu être réalisée sans que ces dépenses fussent exposées. Quant aux droits d'enregistrement ils ne sont dûs que parce que l'entreprise, ayant son siège social en France, se trouve soumise à la législation française qui prévoit la perception de ces droits. Il ne doit donc être pourvu à cette charge qu'au moyen des bénéfices réalisés en France (2).

Déduction du déficit des succursales étrangères. — Si un déficit d'exploitation se produit dans une entreprise située à l'étranger, il n'est pas déductible des bénéfices de la maison mère, puisque les bénéfices de cette entreprise, s'il y en avait, n'entreraient pas davantage en ligne de compte et puisque la loi se préoccupe exclusivement des entreprises situées en France. Donc les pertes subies par ses succursales étrangères

(1) Cf. DURAND et BOURREL, *op. cit.*, p. 131.

(2) Cf. DURAND et BOURREL, *op. cit.*, pp. 131 et 132; *contra*, R. M. à M. LIERMANN, député, *J. O.*, 21 mars 1931.

n'entrent pas en déduction du bénéfice de la maison principale sise en France (1).

Mais on déduit des bénéfices de la maison mère, les pertes résultant d'opérations effectuées dans un pays étranger, où le contribuable n'a pas d'établissement, opérations qui sont dirigées ou ordonnées par la maison située en France. Ces opérations sont considérées comme faites en France au point de vue des bénéfices et doivent être considérées de la même manière quant aux pertes.

Vérification de la comptabilité. — Lorsqu'une entreprise étrangère a une succursale en France, l'Administration des Contributions directes ne peut pas prétendre se faire représenter l'ensemble de la comptabilité; elle se trouve ainsi dans l'impossibilité de vérifier d'une manière totale et certaine les résultats accusés par la succursale. Mais dès l'instant que l'entreprise s'offre à soumettre à la vérification l'ensemble de la comptabilité de la succursale et même les éléments de la comptabilité de son siège social utiles à la solution du litige, l'entreprise est considérée comme ayant fourni les justifications nécessaires et l'Administration n'est pas en droit d'écarter les résultats de la comptabilité si par ailleurs les documents sont reconnus comme régulièrement tenus (2).

b) FILIALES (3). — Lorsque des entreprises exploitées en France sont sous la dépendance ou possèdent le contrôle d'en-

(1) Cf. en matière de B. de G.; R. M. F., n° 848 à M. BOUTEILLE, député, *J. O.*, 17 mars 1920, Ch. déb. parl., p. 598; R. M. F., *J. O.*, 28 septembre 1918, déb. parl., p. 2539.

(2) C. E., n° 23855, 17 novembre 1933.

(3) Que faut-il entendre par filiales? Un règlement d'administration publique en date du 28 juin 1933, pris pour l'exécution de l'article 37 de la loi du 28 janvier 1933 relatif à l'imposition à la taxe spéciale sur le chiffre

treprises situées hors de France, ou se trouvent agrégées à ces dernières sous la domination d'une tierce entreprise, d'un groupe ou d'un consortium, les profits que leur comptabilité devrait normalement faire apparaître, se trouvent parfois indirectement transférés à l'étranger au moyen de combinaisons appropriées.

C'est ainsi, par exemple, qu'une société étrangère possédant une filiale française lui facture les marchandises qu'elle lui vend ou qu'elle lui achète à des prix respectivement majorés ou minorés de façon à réduire ou même à supprimer complètement les bénéfices de la filiale.

Il advient également que la société dominante étrangère fait

d'affaires des sociétés ayant une ou plusieurs filiales, en donne une définition précise :

Article premier. — Toute société qui — assurant l'exploitation d'une ou de plusieurs succursales d'une autre société — se trouve placée sous la dépendance ou la direction de celle-ci, constitue pour l'établissement de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, une société filiale.

Article 2. — Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre société ou effectivement dirigée par elle, toute société dans laquelle la société dirigeante possède, directement ou par personne interposée, soit la majeure partie du capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires, ou exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision.

Il en est de même d'une société dans laquelle une autre société, à raison du pouvoir qui lui appartient directement ou indirectement de nommer la majorité des administrateurs de la première et à raison de la fraction du capital de celle-ci qu'elle détient directement ou par personnes interposées, possède, en fait, le pouvoir de décision, tant dans la direction que dans les réunions ou assemblées d'actionnaires de la dite société.

Article 3. — Sont réputées personnes interposées, au sens de l'article précédent : les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés, ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, le conjoint des gérants, des administrateurs et des directeurs et les filiales de la société.

Malgré sa très grande précision ce texte ne sera pas sans faire naître dans la pratique de nombreuses difficultés d'interprétation.

rémunérer à un taux exceptionnellement élevé les fonds qu'elle prête à l'entreprise française ou bien encore se fait verser par cette dernière des redevances onéreuses pour l'usage de brevet ou de marque de fabrique.

Inversement une entreprise française exerçant la maîtrise d'entreprises situées hors de France peut, par l'emploi de procédés analogues, atténuer ses bénéfices au profit des exploitations étrangères.

Des transferts de bénéfices peuvent pareillement se produire d'entreprises françaises à entreprises étrangères lorsque les unes et les autres sont sous la domination d'une même société ou d'un même consortium.

Afin d'éviter que ces combinaisons soient préjudiciables au Trésor, l'article 76 de la loi du 31 mai 1933 dispose que pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières soit par voie de majoration ou de diminution du prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, seront incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Le même article prévoit qu'il sera procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Lorsqu'ils constateront que la comptabilité d'une entreprise se trouvant dans l'un des cas prévus par la nouvelle disposition ne fait pas apparaître les véritables résultats de l'exploitation, qu'il s'agisse d'une succursale ou d'une société filiale, les contrôleurs en redresseront les données de façon à faire rentrer dans les bénéfices imposables, les profits abusivement transférés hors de France.

S'ils ne disposent pas d'élément précis pour opérer les

redressements nécessaires, ces agents pourront, en vertu du deuxième alinéa du nouvel article, déterminer les produits imposables par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. Lorsque ce procédé trouvera son emploi, le bénéfice imposable de l'entreprise en cause sera évalué en appliquant au chiffre d'affaires le pourcentage moyen de bénéfice net constaté dans les exploitations similaires (le chiffre d'affaires accusé par la comptabilité sera préalablement rectifié s'il s'agit d'entreprises dont les ventes sont faites à des prix minorés au profit des entreprises exploitées hors de France qui leur sont agrégées).

Le choix de ces exploitations retiendra évidemment toute l'attention du Service. En particulier, pour les entreprises qui reçoivent leurs matières premières ou leurs produits d'entreprises du même groupe établies hors de France, on prendra comme termes de comparaison des entreprises s'approvisionnant également par l'importation. Pour celles qui envoient leur fabrication hors de France pour y être vendue par des entreprises subordonnées ou dominantes, les éléments de comparaison seront recherchés parmi les entreprises indépendantes qui fabriquent et exportent des produits de même nature.

Les Agents de l'Administration ne recoureront d'ailleurs au mode forfaitaire de redressement qu'après avoir examiné très attentivement les explications et justifications que les dirigeants des entreprises intéressées auront apportées au sujet des résultats accusés par les comptabilités (1).

(1) Circulaire de l'Administration des Contributions Directes, n° 2076 du 1^{er} février 1934.

C. — *Aucune comptabilité n'est tenue en France.*

BUREAUX D'ACHATS. — Pour calculer le bénéfice regardé comme réalisé en France par les maisons d'achats d'entreprises étrangères, on recourt à une fiction qui consiste à transformer la nature de l'établissement imposé et à le considérer comme une entreprise d'exportation. On calcule donc la différence entre le montant des commissions que l'exploitant aurait eu à verser au cours de l'année précédant celle de l'imposition à des commissionnaires exportateurs qui auraient effectué pour son compte le même chiffre d'achats que la maison et les frais d'exploitation de celle-ci pendant la même année : loyer, amortissement du mobilier, frais de chauffage, d'éclairage, de correspondance, d'appointement des employés, etc... (1). On calcule, en somme, le bénéfice hypothétique réalisé en France d'après celui que réaliserait le bureau d'achat s'il exécutait pour des tiers les opérations qu'il accomplit pour le compte de l'exploitant (2).

Si le bureau d'achats s'occupe non seulement de l'achat mais aussi du groupage, de l'emmagasinage, de la manutention, de la réexpédition des marchandises, etc..., il y a lieu de retenir pour l'évaluation du bénéfice brut, non seulement les commissions qui seraient versées à un commissionnaire en marchandises, mais aussi celles que percevrait un commissionnaire entrepositaire, compte tenu des réductions de tarif qui résulteraient de la réunion de ces deux professions entre les mains d'un même exploitant. Par ailleurs les frais nécessités par cette activité annexe, sont, bien entendu, à déduire du bénéfice brut.

(1) C. E., 18 décembre 1931, *R. O.*, 5742.

(2) R. M. F., n° 9607 à M. TASSO, député, *J. O.*, 12 janvier 1927, déb. parl. Ch., p. 38.

Ce mode de calcul du bénéfice paraît bien être le seul à pouvoir être utilisé pratiquement. Il est cependant peu satisfaisant, du point de vue théorique, car en ne retenant que le montant des commissions qui seraient normalement versées à un intermédiaire, on néglige les conditions avantageuses d'achat dont le bureau peut faire profiter sa maison du fait de son installation sur place ; on en arrive à négliger de prendre en considération une des raisons essentielles qui ont pu inciter la maison étrangère à créer un organisme en France.

BUREAUX DE COMMANDES. — On applique le même mode de calcul pour déterminer le bénéfice théorique d'un bureau de commandes que possède en France une entreprise étrangère. Il en est notamment ainsi pour le bureau qu'une entreprise étrangère de représentation possède en France et où un employé salarié reçoit ses commandes et les distribue aux fabricants (1).

Dépôts. — Lorsqu'une entreprise étrangère établit en France un dépôt pour recevoir les marchandises préalablement commandées à cette maison par les clients français et que ce dépôt ne fait que les répartir entre les acheteurs, les « bénéfices » imposables sont calculés en défalquant du montant des commissions qui seraient versées à un tiers pour effectuer les opérations confiées au dépôt, les frais d'exploitation de celui-ci.

BUREAUX DE RENSEIGNEMENTS. — Lorsqu'une entreprise étrangère possède en France des bureaux où elle ne traite aucune affaire, n'effectue aucune recette, mais où elle donne des renseignements au public qui traite ensuite directement avec l'en-

(1) R. M., n° 3837 à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 20 mai 1933, déb. parl. Ch., p. 2498.

PLOQUIN.

entreprise étrangère, on détermine la base des « bénéfices » imposables en France en défalquant du montant des commissions qu'elle aurait normalement à verser à une tierce entreprise chargée de fournir pour son compte les renseignements que le public trouve dans ses bureaux, les frais d'exploitation de ces bureaux (1).

BUREAUX D'ÉTUDES. — Quand une entreprise étrangère possède en France un bureau par lequel elle fait étudier les affaires susceptibles de l'intéresser, mais qui ne traite aucune affaire, le montant du « bénéfice » imposable est constitué par l'excédent du montant des commissions qui seraient versées à une tierce entreprise pour les mêmes études, sur les frais d'exploitation du bureau (2).

MAGASINS DE VENTE. — Lorsqu'une entreprise étrangère de fabrication n'a, en France, qu'un bureau de vente constituant un établissement distinct pour lequel il n'est pas tenu de comptabilité spéciale, l'impôt ne peut porter que sur le bénéfice commercial afférent aux opérations de vente en France considérées en elle-mêmes et non sur le bénéfice industriel de fabrication qui doit être considéré comme exclusivement réalisé à l'étranger (3).

C'est ainsi que l'imposition ne peut être basée sur un bénéfice uniquement calculé au prorata des ventes effectuées respectivement en France et à l'étranger, ce procédé impliquant

(1) R. M. B. à M. TAURINES, sénateur, *J. O.*, 24 mars 1933, déb. parl. Sénat, p. 578.

(2) R. M. B. à M. TAURINES, sénateur, *J. O.*, 24 mars 1933, déb. parl. Sénat, p. 578.

(3) R. M. B., n° 14637 à M. BERTHOD, député, *J. O.*, 9 février 1932, déb. parl. Ch., p. 564.

nécessairement l'entrée en compte dans la détermination du produit net servant de base à l'imposition, d'une partie du bénéfice de fabrication (1). Par contre, si la fabrication est effectuée dans des établissements sis en France et hors de France et la vente exclusivement dans des établissements situés en France, l'imposition doit être établie d'après le bénéfice de fabrication des usines françaises, auquel il faut ajouter le bénéfice de vente réalisé sur l'ensemble de la production (2). En tous cas une maison étrangère ayant en France un établissement de vente est imposable d'après les bénéfices réalisés sur le montant total des affaires traitées et non d'après le montant des commissions touchées par le gérant (3).

Toutes les fois qu'une comptabilité spéciale n'est pas tenue en France, il y a lieu de la reconstituer en appliquant, par exemple, un pourcentage au chiffre d'affaires pour déterminer le bénéfice brut et en déduisant les frais généraux.

USINES DE FABRICATION. — Si une entreprise étrangère ne se livre en France qu'à des opérations de fabrication à l'exclusion de toute vente, celle-ci ayant lieu à l'étranger, elle est néanmoins imposable sur les bénéfices provenant de ces opérations de fabrication. A défaut de comptabilité régulière permettant d'isoler le montant des bénéfices réalisés dans l'usine française, ces bénéfices sont valablement fixés par comparaison avec les résultats constatés pour les autres établissements de la région se livrant à une fabrication analogue (4).

(1) C. E., 19 décembre 1929, *Gaz. du Pal.*, 1930. 1. 192.

(2) C. E., 14 novembre 1930, n° 2838 ; *R. I.*, 3119.

(3) Com. Sup. des B. de G., 7 juillet 1917, n° 82.

(4) Déc. Com. Sup. des B. de G. du 25 février 1919, n° 354 ; C. E., 22 juillet 1921.

CHAPITRE IV

LIEU D'IMPOSITION. DÉCLARATIONS (FORME ET DÉLAI)

SECTION I. — Lieu d'imposition.

L'impôt doit être établi au siège de la direction des entreprises ou, à défaut, au lieu du principal établissement (L. C., art. 21).

La loi n'a pas prévu le cas où le siège de la direction est à l'étranger ; or, il peut se faire que, tandis que les organes centraux qui régissent l'entreprise sont situés à l'étranger, l'établissement où est exploitée l'entreprise soit en France. Dans ce cas l'imposition doit être établie au lieu où est situé l'établissement et, s'il y en a plusieurs en France, au principal (1). Car c'est d'une manière générale que l'article précité « à défaut » du siège de la direction, parle du « principal établissement ». Comme on y lit que l'impôt est établi seulement sur les entreprises exploitées en France, c'est probablement en pensant aux entreprises étrangères que le législateur a parlé du lieu du principal établissement.

C'est d'ailleurs ce que fait apparaître la lecture des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1917. L'imposition est établie, a déclaré M. Perchot, dans son rapport au Sénat, « au

(1) C. E., 4 juillet 1924, *Gaz. du Pal.*, 1924. 1. 463 ; C. E., 6 décembre 1929, *R. O.*, 5411 ; déclaration de M. le Commissaire du Gouvernement, séance de la Chambre du 25 février 1923, déb. parl. Ch., p. 4289.

lieu du principal établissement quand plusieurs entreprises sont réunies dans les mêmes mains ou quand le siège de la direction est à l'étranger ».

Cas particuliers :

LOUEUR D'APPARTEMENTS MEUBLÉS. — Il y a toutefois une exception en ce qui concerne les loueurs de maisons meublées. Leurs revenus sont, en effet, soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1), mais lorsqu'il s'agit de villas meublées dans lesquelles le loueur n'assure pas le service, le siège de la direction de l'entreprise doit être considéré comme se trouvant au lieu du domicile du loueur (2). Il ne s'agit là que d'une simple mesure d'application qui cesserait de jouer dans le cas où un contribuable domicilié à l'étranger serait propriétaire en France d'une maison qu'il louerait meublée. L'imposition serait alors valablement établie au lieu de l'établissement. Bien entendu si le contribuable avait une autre exploitation commerciale en France, l'imposition serait établie au lieu du principal établissement.

LOCATEUR DE FONDS DE COMMERCE. — La même solution est applicable au locateur d'un fonds de commerce, bien que, en principe, il doive être imposé au lieu de son domicile considéré comme le siège de la direction de l'entreprise (3).

DÉPÔT. — Lorsqu'un contribuable n'a en France qu'un dépôt, mais qu'il y est domicilié et soumis à la contribution mobilière,

(1) Circ. dir. gén. des Contrib. dir., n° 1400 du 2 mai 1923.

(2) Circ. dir. gén. des Contrib. dir., n° 1421 du 21 juillet 1924 et C. E., 29 avril 1932, n° 21467.

(3) C. E., 19 janvier 1934, *Gaz. du Pal.*, 1934. 2. 27.

il est imposable au lieu de son domicile que l'on considère comme son principal établissement en France (1).

SECTION II. — Déclarations.

Seuls sont tenus de souscrire une déclaration les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel excède 300.000 francs s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ou bien s'il dépasse 40.000 francs s'il s'agit d'autres redevables. C'est au lieu de l'imposition que doit être souscrite la déclaration annuelle accompagnée d'un résumé du compte de profits et pertes, d'une copie du bilan et d'un relevé des amortissements et des provisions constituées par prélèvement sur les bénéfices, avec l'indication précise de l'objet de ces amortissements et provisions. Aucune forme spéciale n'est prévue pour la présentation de ces pièces. Il suffit, dès lors, que ces documents énoncent les éléments essentiels intervenant dans la détermination du bénéfice. Mais il peut se faire que la comptabilité soit tenue en monnaie étrangère. Comme il n'existe aucune règle spéciale qui prescrive des formes déterminées d'écritures en matière fiscale, ce sont les principes du droit commun qui sont applicables. Or, en droit commun aucune prescription n'interdit la tenue d'une comptabilité en monnaie étrangère. On peut même dire que lorsqu'il s'agit d'une société ou d'un commerçant ayant son siège ou son domicile à l'étranger, il paraît normal que la comptabilité soit établie en monnaie étrangère. Cependant, l'Administration des Contributions directes a

(1) Com. Sup. des B. de G., 8 juin 1917, n° 78.

décidé qu'une comptabilité tenue en monnaie étrangère pour les opérations d'un établissement exploité en France ne peut être considérée comme régulière au regard des lois fiscales françaises et que les résultats qu'elle accuse ne peuvent être retenus en vue de l'assiette de l'impôt qu'à titre de simples renseignements (1). Au reste, dans la pratique, cette difficulté se résoud facilement, rien n'étant plus simple que la transformation des résultats du compte profits et pertes en francs au cours de la clôture de l'exercice (2). En effet, les monnaies étrangères doivent, comme les valeurs mobilières, être évaluées soit d'après le prix d'achat soit d'après leur valeur réelle (3). Or, les valeurs mobilières peuvent être estimées d'après leur valeur au jour de l'inventaire de clôture (4). Il n'y a aucune raison pour que la valeur des monnaies étrangères qui expriment le bénéfice soit calculée d'une autre façon que la valeur des devises achetées par un exploitant dans un but quelconque.

Il peut arriver aussi que les ventes soient effectuées en monnaie étrangère mais que l'entreprise tienne néanmoins sa comptabilité en francs français. Dans ce cas on inscrit souvent le montant de ces ventes à un cours fictif proche de la parité du franc et de la monnaie étrangère, quitte, lorsqu'on obtient le règlement des créances à créditer ou débiter sous la rubri-

(1) R. M. F., n° 12796 à M. TATTON-VASSAL, député, *J. O.*, 24 août 1927, déb. parl. Ch., p. 2733.

(2) En théorie les revenus perçus à l'étranger devant être, d'une manière absolue, déclarés suivant les sommes touchées, c'est au cours pratiqué au moment de la perception qu'il faudrait transformer en francs. En pratique, on a préféré tout convertir à la même date.

(3) R. M. F. à M. AVELINE, député, *J. O.*, 2 mars 1926, déb. parl. Ch., p. 1112.

(4) R. M. F., n° 15610 à M. REYNALDY, député, *J. O.*, 24 février 1923, déb. parl. Ch., p. 640.

que « changes » le compte profits et pertes de la différence entre le cours des deux monnaies. Mais ce procédé ne permet pas d'obtenir des résultats conformes à la réalité car la valeur des créances en devises étrangères détenues à la date de clôture de l'exercice se trouve ainsi déterminée à des cours purement fictifs. A défaut d'une évaluation réelle au jour de la vente cette valeur doit donc être, comme celle des éléments d'actif non réalisés à la date de clôture de l'exercice, déterminée à la date du bilan eu égard à la situation économique générale et au cours des prix à cette date. Il convient donc, pour déterminer le bénéfice d'un exercice, de réévaluer d'après les cours des changes à ces dates les effets restant à recouvrer au début et à la fin de l'exercice, sauf à opérer les rectifications convenables dans les écritures de règlement (1).

Il peut se faire enfin que, non seulement les résultats soient exprimés en monnaie étrangère, mais encore que la comptabilité, tenue en français, soit appuyée de pièces justificatives en langue étrangère ou que, même, la comptabilité soit tenue en langue étrangère. Dans ce cas il est bien certain que les comptes fournis ne peuvent être retenus qu'à titre de simples renseignements. Pour que ces documents fassent preuve il appartient aux contribuables de fournir à toute réquisition du Contrôleur une traduction certifiée par un traducteur-juré (L. C. art. 17). Si cette traduction n'est pas représentée, le Contrôleur est en droit d'écarter la comptabilité.

Enfin, il n'est pas accordé de délais spéciaux de déclaration pour les entreprises étrangères. C'est ainsi que les entreprises qui effectuent des opérations à l'étranger et qui, de ce fait, ne reçoivent les renseignements nécessaires à l'établissement de leur bilan que plusieurs mois après la clôture de leur exercice

(1) C. E., 28 décembre 1933 ; Dupont, 1934, p. 151.

comptable, doivent néanmoins produire dans le délai légal la déclaration provisoire de leurs bénéfices, basée sur les résultats probables de l'exploitation sauf à la rectifier dès que les écritures de l'exercice seront définitivement arrêtées (1).

(1) R. M. F., *J. O.*, 16 février 1927.

CHAPITRE V

MODE D'IMPOSITION EN CAS DE CESSATION. CONTENTIEUX. PAIEMENT

SECTION I. — Mode d'imposition en cas de cessation.

Dans le cas de cession ou de cessation en totalité ou en partie d'une entreprise, l'impôt sur les bénéfices commerciaux dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés est immédiatement établi. Les entreprises étrangères fonctionnant en France sont soumises à cette règle.

Il en est ainsi même si après avoir cédé son fonds un étranger ne réside plus en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (1). C'est ainsi que les cotisations dues au titre de l'impôt sur les bénéfices commerciaux par les entreprises étrangères qui exploitent un établissement à l'intérieur d'une exposition (comptoir de vente de marchandises, buffet, restaurant, salle de spectacle, etc...) doivent être immédiatement établies dès la clôture de l'exposition (2).

De même l'imposition est valablement établie dans le cas où une société française ou étrangère exerçant en France est dissoute en cours d'année (3).

(1) R. M. F., n° 4559, *J. O.*, 15 juin 1921, déb. parl. Sénat, p. 1374.

(2) Circulaire Dir. générale des Contributions Directes, n° 2038 du 31 mai 1930, p. 4, précitée.

(3) C. E., 12 mai 1922 ; Dupont, 1923, p. 331.

Par contre, bien que lors de cession partielle, l'impôt devienne exigible pour l'ensemble des entreprises exploitées, lorsqu'un contribuable cesse d'exploiter une succursale sise à l'étranger, cette procédure spéciale ne joue pas ; car il ne peut y avoir imposition en France pour les résultats des opérations effectuées à l'étranger que s'il n'y a pas « établissement » à l'étranger, et l'on ne saurait établir l'imposition immédiate des entreprises exploitées en France par un commerçant, à l'occasion de la fermeture d'un de ses établissements étrangers dont les résultats n'entrent pas en compte pour le calcul des bénéfices imposables.

SECTION II. — Contentieux.

NOTIFICATIONS. — Les notifications destinées à une société étrangère sont valablement faites au directeur de l'agence que possède en France une société lorsque, d'ailleurs, c'est ce directeur qui a introduit l'instance au nom de la société (1).

SECTION III. — Paiement.

L'impôt est dû par la personne sur qui il est établi, ou par la personne ehargée de la représenter.

Mais l'impôt sur les bénéfices commerciaux dû par une maison étrangère ne peut être réclamé personnellement au représentant qu'elle met à la tête d'un magasin en France, car il ne la représente qu'au point de vue commercial (2).

(1) C. E., 23 mars 1925.

(2) R. M. F. n° 749 à M. LEVASSEUR, député, *J. O.*, 5 novembre 1924, déb. parl. Ch. p. 3287.

MARCHANDS AMBULANTS. — Les marchands ambulants étrangers qui, habitant une commune frontière, viennent en France acheter des marchandises qu'ils revendent au détail en France, relèvent, en théorie, de la cédula des bénéfices commerciaux ; mais l'impôt, par la force des choses, leur est appliqué d'une manière spéciale en ce sens que lesdits marchands, non inscrits au registre du commerce, doivent être munis de la carte de commerce instituée par la loi du 31 décembre 1921, laquelle ne leur est délivrée que moyennant le versement d'une consignation suffisante pour garantir le paiement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux (1).

APPENDICE I. — Dispositions spéciales à certaines catégories d'entreprises.

PROFESSIONS ARTISANALES. — Les contribuables exerçant une profession artisanale sous certaines conditions de main-d'œuvre, les personnes qui vendent en ambulance, les chauffeurs et cochers propriétaires d'une seule voiture qu'ils conduisent eux-mêmes, les pêcheurs, les cultivateurs effectuant certains transports, certains ramasseurs de lait et certains inscrits maritimes sont imposables au tarif applicable à la cédula des traitements et salaires. Il en est de même pour les marins, propriétaires d'un seul bateau qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes à la condition que le bateau ne soit pas automobile.

Mais il arrive que des bateliers étrangers, conduisant en France un bateau dont ils sont propriétaires, bénéficient de ces

(1) R. M. F. à Q. n° 7488 posée à la Ch. le 23 mars 1926 par M. COURTEHOUX.

dispositions bien qu'ils possèdent dans leur pays d'origine un ou plusieurs bateaux confiés à des membres de leur famille. En vue d'éviter ces erreurs l'Administration des Contributions directes a prescrit que tout marinier étranger en situation d'être soumis à l'impôt sur les revenus en France, comme y ayant un point d'attache permanent, devra, pour être admis au maintien du bénéfice de ce régime, être invité à justifier qu'il ne possède qu'un seul bateau (1).

Un accord franco-belge du 26 août 1932 réglant les conditions de circulation des bateaux belges sur le réseau navigable français (accord approuvé par décret du 14 novembre 1932) prévoit que les marinières belges devront éventuellement produire cette justification au moyen d'un certificat délivré par les autorités du service de la navigation de leur pays. Ce certificat exigible à partir du 26 février 1933 doit être établi conformément au modèle ci-après :

Certificat d'artisanat. — Il résulte des documents produits par le marinier (nom, prénoms, domicile) ... que celui-ci est propriétaire du bateau (nom du bateau) .., en bois, en fer, de ... tonnes, immatriculé à ... sous le n° ... qu'il conduit et gère ce bateau lui-même et qu'à la connaissance du soussigné le dit marinier ne possède pas d'autres bateaux de navigation intérieure. En foi de quoi le présent certificat lui a été délivré par l'ingénieur en chef ou le directeur soussigné (2).

ENTREPRISES D'ASSURANCE OU DE RÉASSURANCE, DE CAPITALISATION OU D'ÉPARGNE. — Le revenu global imposable est constitué par la somme du bénéfice net industriel et des revenus nets mobiliers et immobiliers de toute nature à l'exclusion de ceux provenant

(1) Solution B. O. C. D., 1932, p. 66.

(2) B. O. C. D., 1933, n° 2, février 1933, p. 44.

d'immeubles situés à l'étranger et de valeurs mobilières déposées à titre de cautionnement ou de garantie dans les pays étrangers (1).

Lorsque l'entreprise possède à l'étranger des succursales à comptabilité distincte, il y a lieu de leur imputer une part des frais du siège social, qui présentent un intérêt d'ensemble pour l'entreprise. On calcule cette fraction en appliquant aux frais totaux du siège la proportion constatée entre le montant des primes recueillies par les dites succursales et le montant total des primes de l'entreprise.

Les bénéfices réalisés en Algérie, dans les colonies et les pays de protectorat, devant être compris dans les bases de l'impôt dont sont redevables les entreprises qui y possèdent des agences ; mais ces bénéfices, tout au moins en ce qui concerne l'Algérie, étant soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux institué dans la colonie, il en résultait que les entreprises se trouvaient être soumises à une double taxation pour les bénéfices provenant de leurs agences algériennes. Aussi le Ministre des Finances a-t-il décidé le 8 mars 1927 que le montant de l'impôt acquitté par les entreprises dont il s'agit au profit du budget de l'Algérie pourrait être déduit du montant de l'impôt qu'elles doivent en France (2). La même solution a été admise pour la Tunisie.

Il a, enfin, paru possible par analogie d'admettre que le montant des droits de patente perçus au Maroc sur les entreprises d'assurance, de réassurance, de capitalisation ou d'épargne, possédant une agence dans ce pays soit déduit de l'impôt

(1) Pour l'application de cette disposition on ne doit pas ranger les pays de protectorat parmi les pays étrangers.

(2) Circ. de la Dir. Gén. des Contributions directes, n° 2012 du 28 janvier 1928, p. 344.

sur les bénéfices commerciaux qu'elles acquittent en France. La déduction ne s'applique qu'au montant des droits recouvrés au profit du gouvernement chérifien, à l'exclusion des décimes additionnels perçus pour le compte des budgets municipaux (1).

Bénéfices réalisés par les agences exploitées à l'étranger. — Les entreprises françaises d'assurance n'étant imposables qu'à raison des bénéfices qu'elles réalisent dans les divers établissements qu'elles exploitent en France, l'impôt n'atteint pas les profits réalisés par les agences ou succursales étrangères desdites entreprises, lorsque, dans les conditions où elles fonctionnent, ces agences ou succursales présentent le caractère d'établissement exploité hors de France.

Ce caractère est, d'une manière générale, reconnu aux agences et succursales établies à l'étranger, si elles ont une administration et une comptabilité propres et si les opérations qu'elles traitent concernent soit des biens situés à l'étranger, soit des personnes y ayant leur domicile et leur résidence habituels.

Bien qu'étant constaté par une comptabilité spéciale, les bénéfices des agences ou succursales fonctionnant dans ces conditions à l'étranger n'en sont pas moins, le plus souvent, englobés dans le solde général du compte de Profits et Pertes tenu au siège social. Il y a donc lieu, conformément au droit commun, de distraire ces résultats du bénéfice total pour déterminer le bénéfice imposable.

BANQUES. — Il est de pratique courante que les établissements français de banque ou de crédit mettent à la disposition de leurs succursales à l'étranger des sommes fixes désignées sous

(1) *B. O. C. D.*, 1931, p. 118.

le nom de « dotations » qui constituent en quelque sorte le capital propre de ces succursales. Lorsque ces dotations sont productives d'intérêts, il y a lieu de considérer que ceux-ci constituent un élément d'un bénéfice réalisé par les banques françaises dans des entreprises qu'elles possèdent à l'étranger. Pour cette raison les dits intérêts ne doivent pas être compris dans les bases de l'impôt applicable aux bénéfices que ces banques réalisent en France.

Par voie de conséquence, on doit admettre que, dans le cas d'une succursale en France d'une banque étrangère, les intérêts servis par cette succursale à son siège, à raison de la dotation consentie par celui-ci, doivent rester compris dans éléments du bénéfice imposable, au nom de cette succursale, en France.

Par contre, lorsque en dehors de leur dotation, les succursales reçoivent du siège des avances en compte-courant provenant des dépôts recueillis par le siège et correspondant à des opérations bancaires engagés entre lui et les succursales, il y a lieu de considérer que les intérêts servis à ces avances constituent une charge pour les dites succursales et un profit pour le siège. Dès lors dans le cas où le siège est en France, les intérêts qui lui sont bonifiés par ses succursales à raison d'avances de cette nature, doivent être retenues dans les bases de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Si le siège a été, de son côté, débité de certains intérêts au profit de la succursale, à raison des remises faites par celle-ci au compte-courant dont il s'agit, lesdits intérêts constituent une charge déductible.

Les mêmes règles sont applicables aux succursales des banques étrangères en ce qui concerne les intérêts de leurs comptes-courants avec leurs maisons mères.

ENTREPRISES DE NAVIGATION MARITIME. — Les règles de droit commun sont applicables aux sociétés de navigation maritime. C'est ainsi que les bénéfices réalisés par une Compagnie française de navigation au moyen de l'exploitation d'agences possédées à l'étranger, ne sont pas soumis à l'impôt (1).

Cependant l'Administration des Contributions directes estime que lorsqu'une Compagnie de navigation possède son établissement principal en France et des agences en Algérie ou en Tunisie, elle doit être considérée, du point de vue fiscal, comme exploitant une seule et même entreprise ayant son siège en France et qu'elle doit être soumise, par suite, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux dans la métropole à raison de la totalité de ses bénéfices (2). Cette décision ne paraît pas en harmonie avec une décision antérieure dispensant de l'impôt sur le chiffre d'affaires les frêts maritimes autres que ceux de ports français à ports français, attendu que les transports en raison desquels ils sont perçus ne peuvent être considérés comme exécutés en France (3).

Il semble bien que les Compagnies de navigation établies en France, qui possèdent des agences dans des ports étrangers ne sont redevables de l'impôt cédulaire que pour les bénéfices réalisés sur les affaires traitées en France (4).

Réciproquement les bénéfices réalisés en France par une entreprise de navigation au moyen d'agences situées en France sont soumis à l'impôt. Est ainsi imposable, une agence ou suc-

(1) Cf. En matière de B. de G. ; R. M. F. à M. AURIOL, député, *J. O.*, 10 mai 1919, déb. parl. Ch., p. 2273.

(2) R. M. F. à Q., n° 13433, posée à la Ch. le 8 avril 1922 par M. ARTAUD.

(3) R. M. F., nos 4723 et 5064 à M. DIGNAC, député, *J. O.*, 26 novembre 1920, déb. parl. Ch., p. 3342 et *J. O.*, 24 décembre 1920, déb. parl. Ch., p. 3954.

(4) Cf. BOCQUET, *op. cit.*, t. II, p. 120.

cursale d'une société étrangère dans un port français si cette agence se livre à des opérations commerciales consistant principalement dans la délivrance des billets de transport, la réception d'ordres de transport et l'encaissement des sommes dûes (1).

L'Administration des Contributions directes donne un sens très large au mot « agence ». C'est ainsi qu'elle a estimé devoir être assujettie à l'impôt une Compagnie de navigation dont les bateaux s'arrêtent à époques fixes dans un port français où elle est représentée par un courtier de frêt dûment patenté et qui est chargé par elle de recevoir les marchandises apportées par ses cargos, de rechercher le frêt de sortie, de rédiger les divers documents (manifestes, connaissements, billets de bord, etc...) d'encaisser le frêt d'entrée et de sortie, de tenir la comptabilité relative aux opérations de l'armateur dans ce port et de choisir le personnel affecté à la manutention des marchandises. Il en est ainsi même si la compagnie n'utilise le concours d'aucun employé exclusif, n'occupe aucun local spécial, soit dans les bureaux du courtier de frêt, soit sur les quais et ne possède ni installation, ni outillage propres (2).

Mais lorsqu'une société de navigation maritime n'a à l'étranger ni agence, ni succursale, la totalité des bénéfices réalisés est imposable en France même si les transports sont effectués, pour la majeure partie, à l'étranger et si le prix en est payé hors de France. Ainsi on ne peut considérer comme possédant une exploitation et réalisant des bénéfices hors de France une entreprise dont le siège, la direction et la comptabilité sont en France et qui traite ses opérations de frêt à l'étranger par l'intermédiaire de courtiers maritimes étrangers n'ayant pas

(1) C. E., 4 juillet 1924, *Gaz. du Pal.*, 1924. 2. 463.

(2) R. M. F., *J. O.*, 22 janvier 1930 ; Dupont, 1930, p. 183.

qualité pour l'engager, gardant une personnalité indépendante de la sienne et ne pouvant être considérés comme exploitant un établissement lui appartenant (1).

EXEMPTIONS. — Mais suivant l'article 5 de la loi du 29 avril 1926 les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires étrangers sont exempts d'impôt à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon accordent une exemption équivalente aux entreprises de navigation françaises.

Les bénéfices réalisés dans les pays ayant consenti l'exonération réciproque prévue au paragraphe précédent par les entreprises de navigation maritime qui ont leur siège en France, sont compris dans les bases de l'impôt sur les bénéfices commerciaux dû par ces entreprises.

Pour que l'exemption puisse être accordée il faut que les conditions suivantes soient réalisées :

— qu'il s'agisse d'une entreprise de navigation maritime (2) ; mais il n'est pas nécessaire que l'entreprise soit uniquement affectée à la navigation maritime ;

— que l'entreprise appartienne aux nationaux de pays étrangers (s'il s'agit d'une société elle doit donc avoir son siège social effectif hors de France) (3) ;

— que les bénéfices proviennent de l'exploitation de navires de mer étrangers ;

— que la loi nationale du navire accorde une exemption analogue aux navires français ;

— qu'un accord diplomatique constate cette réciprocité ;

(1) C. E., 24 janvier 1934 ; *Gaz. Pal.*, 6 mars 1934.

(2) L'accord conclu avec l'Italie prévoit la même exemption en ce qui a trait à la navigation aérienne.

(3) Sur la nationalité des sociétés : voir première partie, p. 14 et suiv.

— qu'un décret soit rendu et soumis dans les trois mois à la ratification.

Il est en outre nécessaire qu'il s'agisse de bénéfices provenant de l'exploitation proprement dite des navires. C'est ainsi, par exemple, que les opérations de réception, de mise à quai et d'embarquement des marchandises que les chargeurs français leur adressent par chemin de fer, ne font pas partie de cette exploitation et sont soumises, malgré la conclusion d'accords, à tous les impôts frappant les entreprises qui ont pour objet l'accomplissement de ces opérations pour le compte des chargeurs (1).

D'ailleurs toutes ces conditions sont strictes. Toutefois le Gouvernement paraît vouloir se passer d'un traité de réciprocité avec les pays qui accordent de plein droit l'exemption sous la simple condition de réciprocité. Les Etats-Unis d'Amérique sont le seul parmi ces pays avec lequel est signé un traité de réciprocité pour les sociétés de navigation (2).

Pays avec lequel un accord a été conclu	Désignation et date de l'accord ainsi que du décret dont il a fait l'objet
Etats-Unis d'Amérique.	Décret du 20 mai 1927.
Allemagne	Accord commercial du 17 août 1927, décret du 26 août 1927.
Grèce.	Accord du 18 février 1929, décret du 5 septem- bre 1930.
Belgique.	Convention du 7 octobre 1929, décret du 4 novembre 1930.
Suède.	Accord du 26 janvier 1930, décret du 14 mai 1930.
Danemark	Accord du 28 février 1930, décret du 26 avril 1930.

(1) R. M., n° 7873, à M. PIERRE, député, *J. O.*, 19 juillet 1934, déb. parl. Ch., p. 2113.

(2) R. M. F., n° 13062, à M. PLAISANT, député, *J. O.*, 21 août 1927, déb. parl. Ch., p. 2739.

Pays avec lequel un accord a été conclu	Désignation et date de l'accord ainsi que du décret dont il a fait l'objet
Hollande.	Accord des 15 et 28 février 1930, décret du 7 juin 1930.
Norvège	Accord du 2 juin 1930, décret du 5 septembre 1930.
Italie	Convention du 16 juin 1930, article 7.
Angleterre (1)	Accord du 1 ^{er} octobre 1932, décret du 25 février 1933.
Canada	Accord du 19 octobre 1932, décret du 4 mars 1933.
Japon (2).	Accord du 5 mai 1931, décret du 22 juin 1933.

ENTREPRISES DE NAVIGATION AÉRIENNE. — Les conditions d'imposition de ces entreprises sont les mêmes que pour les compagnies de navigation maritime. Toutefois le bénéfice global des compagnies de navigation aérienne doit être déterminé, en faisant entrer dans les recettes les subventions qui leur sont allouées par les divers gouvernements. La part de ce bénéfice qui est imposable en France est ensuite calculée au prorata des recettes françaises par rapport aux recettes totales, les subventions étant rattachées aux recettes réalisées sur le territoire de l'Etat qui les verse.

APPENDICE II. — Taxe d'apprentissage.

Cette taxe dont le produit est inscrit au budget de l'Etat, contribue aux dépenses nécessaires au développement de

(1) Cet accord ne vise que les *sociétés* à l'exclusion des entreprises individuelles.

(2) Cet accord ne s'étend pas aux territoires ci-après : Chosen, Taiwan, Karafuto, le territoire à bail de Kwantung et les territoires sur lesquels le Japon exerce son mandat.

l'enseignement technique et de l'apprentissage, ainsi qu'à celle des laboratoires scientifiques.

Les conditions d'imposition sont les mêmes que pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1); les bases d'imposition sont constituées par le montant total des appointements, salaires, et rétributions quelconques payés par le chef d'entreprise au cours de la période dont les résultats sont retenus pour l'assiette de l'impôt cédulaire de la même année à tout le personnel des établissements situés en France sauf dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle. Le lieu d'imposition est, comme pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le siège de la direction des entreprises ou, à défaut, le lieu du principal établissement; la déclaration est souscrite sur la même formule que celle utilisée pour la déclaration des bénéfices commerciaux.

(1) « Toute personne ou société passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est assujettie à une taxe dite taxe d'apprentissage... » (L. C., article 34).

TITRE II

TAXE SPÉCIALE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Toute entreprise industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires annuel dépasse, pour la vente au détail de denrées ou marchandises, un million de francs, supporte, indépendamment de l'impôt établi sur ses bénéfices commerciaux, une taxe spéciale assise directement sur le chiffre d'affaires.

ENTREPRISES IMPOSABLES. — La taxe spéciale ne frappe donc que les entreprises passibles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux. Aussi les commerces et industries exercés à l'étranger ne sont pas soumis à la taxe puisque l'impôt cédulaire ne les atteint pas ; et cela même dans le cas où le siège social est situé en France.

Si une entreprise a des établissements tant en France qu'à l'étranger, on doit tenir compte exclusivement des résultats obtenus en France. Le chiffre d'affaires des succursales exploitées à l'étranger n'entre pas en ligne de compte. Dans le cas où une entreprise qui fabrique à l'étranger a sa maison de ventes en France, tout le chiffre d'affaires de cette maison est soumis à l'impôt, car la taxe frappe uniquement le montant des ventes sans tenir compte des bénéfices (1).

(1) Cf. WAHL. *Journal Clunet*, 1919, p. 650.

Enfin la taxe frappe les succursales en France des maisons étrangères puisqu'elles sont assujetties à l'impôt cédulaire.

EXCLUSION DES AFFAIRES D'EXPORTATION. — La taxe est due lorsque le montant des ventes... dépasse un million de francs abstraction faite des exportations à l'étranger, en Algérie, aux colonies et pays de protectorat (L. C., article 27). Les autres dispositions régissant la taxe ne traitant plus des exportations, on pourrait être amené à penser que c'est seulement pour la détermination des entreprises imposables que les ventes à l'exportation doivent être retranchées du chiffre d'affaires. En fait le législateur a entendu qu'il en soit fait également abstraction pour l'assiette de la taxe.

ETABLISSEMENTS DE BANQUE OU DE CRÉDIT. — La taxe est applicable à ces établissements, mais le chiffre d'affaires à considérer est constitué par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, droits de garde, intérêts, escomptes sous déduction des réescomptes, agios, résultats des opérations sur titres et autres profits définitivement acquis, à l'exclusion des revenus de valeurs mobilières en portefeuille.

Les opérations effectuées à l'étranger entrent-elles en ligne de compte ? L'article 83 de la loi du 13 juillet 1925 qui a étendu l'impôt aux établissements de banque et de crédit, n'a pas opéré de distinction entre les divers éléments passibles de la taxe suivant qu'ils se rapportent ou non à des affaires traitées en France ou à l'étranger, alors que l'article 14 de la loi du 31 juillet 1917 exemptait les affaires d'exportation traitées par les entreprises ayant pour objet la vente au détail de denrées ou marchandises.

On en a donc conclu que pour le calcul de la taxe on devait

retenir le montant des courtages, commissions, remises, etc., quelle que soit leur origine, restant bien entendu que les affaires traitées par les agences autonomes établies à l'étranger doivent être exclues des bases de la taxe (1).

C'est à tort, semble-t-il, que certains auteurs ont soutenu que, à l'égard de ces établissements, la taxe étant établie à raison de services rendus, si ces services étaient rendus hors de France, ils sortaient du cadre de la taxe en conformité du principe fondamental de la territorialité de l'impôt.

ENTREPRISES D'ASSURANCE, DE RÉASSURANCE, DE CAPITALISATION ET D'ÉPARGNE. — En ce qui concerne ces entreprises le chiffre d'affaires taxable doit s'entendre du montant des primes encaissées, à l'exception des primes relatives aux assurances maritimes, aux assurances-crédit à l'exportation ou reçues en réassurances. Pour ces entreprises le chiffre d'affaires est constitué par le montant des primes d'assurances directes perçues en France, en Algérie, dans les colonies et pays de protectorat. Le texte légal ne fait pas de distinction suivant que les primes sont encaissées ou que les risques sont situés en France ou hors de France. Mais la taxe spéciale n'étant qu'un supplément de l'impôt sur les bénéfices industriels ou commerciaux, le chiffre d'affaires qui lui sert de base doit logiquement englober toutes les opérations commerciales dont les résultats sont retenus pour la détermination du bénéfice imposable. Or, ainsi qu'il a été dit en matière d'impôt cédulaire, les entreprises d'assurance sont assujetties à l'impôt d'après le montant de leur revenu net global comprenant le bénéfice réalisé dans l'ensemble de leurs opérations. On peut donc conclure que pour les entreprises d'assurances, la taxe spéciale doit porter

(1) DUPONT, 1928, p. 130.

sur l'ensemble des primes encaissées aussi bien en France que hors de France.

L'Administration des Contributions directes considérant que l'impôt cédulaire n'est pas applicable aux bénéfices des agences autonomes exploitées à l'étranger (à l'exception des pays de protectorat), estime que les primes recueillies par les agences autonomes établies à l'étranger doivent être distraites des bases de la taxe.

Il en est de même pour les souscriptions recueillies par les agences autonomes des entreprises de capitalisation lorsqu'elles sont établies à l'étranger.

Enfin, en ce qui concerne les sociétés à forme tontinière, l'Administration a jugé que, comme pour les sociétés d'épargne, les prélèvements opérés sur les souscriptions qui seraient recueillies à l'étranger par des agences autonomes devraient également être distraits des bases de la taxe.

TITRE III

IMPOT SUR LES BENEFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE

Cet impôt est destiné à atteindre le revenu que l'exploitation des biens ruraux procure, soit aux fermiers, métayers et colons partiaires, soit aux propriétaires eux-mêmes en sus du revenu que ces derniers retireraient de leurs domaines s'ils se bornaient à les affermer. Toutefois ne sont pas imposables à cette cédula, mais à celle des bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés par les sociétés par actions ou à responsabilité limitée ; elles sont, en effet, passibles de cette dernière cédula quel que soit leur objet.

L'impôt n'est dû qu'à raison des exploitations agricoles qui sont situées en France.

Les bénéfices que des particuliers domiciliés ou des sociétés ayant leur siège social en France tirent de l'exploitation de propriétés sises à l'étranger ne sont donc pas passibles de l'impôt.

Celui-ci frappe, par contre, les bénéfices que procure aux personnes domiciliées ou aux sociétés ayant leur siège social à l'étranger, l'exploitation de domaines agricoles situés en France.

CHAPITRE PREMIER

CONDITIONS D'IMPOSITION

SECTION I. — Impôt sur les bénéfices agricoles proprement dits.

Pour qu'un contribuable ayant réalisé des bénéfices provenant d'une exploitation agricole soit dans le cas d'être imposé, il faut qu'il soit exploitant, de terrains situés en France, qu'il gère cette exploitation au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédente et qu'il habite (ou exploite) en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. C'est ce qu'exprime le texte légal en ces termes : « L'impôt est établi au nom des exploitants dans la commune où ils ont leur habitation principale au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition et d'après la consistance de leurs exploitations au 1^{er} janvier de l'année précédente » (L. C., art. 55).

A. — *Etre exploitant.*

La mise en valeur du sol est une source de revenus dont une part échoit en tout état de cause au propriétaire à titre de rémunération du capital constitué par le fonds dont il est le possesseur. Cette part de revenus du sol est soumise à l'impôt foncier. Mais le produit de la terre comprend, en outre, les revenus afférents tant au travail manuel ou de direction de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du capital représenté par

les instruments aratoires, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, les fonds de roulement nécessaires à la marche de l'entreprise, etc... Ce sont ces revenus dont il n'est pas tenu compte pour l'assiette de la contribution foncière que désigne la dénomination de bénéfices agricoles.

Que faut-il entendre par « exploitant » ? En qui doivent se trouver réunies les conditions de territorialité ?

L'exploitant est tantôt le propriétaire quand il cultive lui-même et tantôt le fermier quand la terre est donnée à bail (1).

Si le propriétaire ou le fermier a un intendant ou un régisseur, c'est au nom des premiers et non des seconds que l'impôt doit être établi (2).

Dans le cas de métayage — bail à portions de fruits — le bailleur et le métayer sont personnellement imposés pour la part du revenu imposable revenant à chacun d'eux proportionnellement à leurs participations dans les produits (L. C., art. 55).

Enfin si un propriétaire loue l'ensemble de ses terres à un fermier général qui les exploite lui-même, c'est ce dernier qui est passible de l'impôt. Si le fermier général les exploite par métayers ou les sous-loue à des fermiers, dans le premier cas il est soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles à raison de sa part dans les revenus de l'exploitation, dans le second cas les profits qu'il retire de la sous-location doivent être classés parmi les bénéfices des professions non commerciales.

(1) R. M. F., n° 15996, à M. ABOUT, député, déb. parl. Ch., p. 505, *J. O.* du 2 février 1923.

(2) Cf. BOCQUET, *op. cit.*, t. I, p. 221.

B. — Exploiter des terres sises en France.

Bien entendu il faut que les terres exploitées soient situées sur le territoire français.

Comme la contribution foncière, cet impôt est essentiellement territorial. Sa base est, en effet, le revenu net cadastral des terres exploitées et ces termes ne peuvent s'entendre que des terres situées sur le territoire de la Métropole.

C'est ainsi qu'un agriculteur établi à l'étranger qui possède en France un magasin vendant exclusivement les produits non transformés de sa récolte n'est pas passible de l'impôt sur les bénéfices agricoles en France.

Par contre, les contribuables dont le siège est hors de la Métropole et qui exploitent en France des domaines agricoles doivent évidemment l'impôt cédulaire en France alors même que leurs récoltes seraient exportées de France pour être vendues à l'étranger.

C. — Exploiter à la date du 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.

Les bénéfices de chaque exploitant sont évalués d'après la consistance des terres qu'il exploitait au 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.

Un contribuable étranger qui est venu en France pour prendre une exploitation en cours d'année ne peut être imposé que la deuxième année suivant celle où il s'est établi.

Par contre, un contribuable qui cesse l'exercice de la profession agricole ou change d'exploitation au cours d'une année déterminée doit être cotisé l'année suivante à raison des terres dont il assurait l'exploitation au 1^{er} janvier de l'année de la

cessation ou du changement, sous réserve de ce qui est dit au paragraphe suivant.

Le fait que lorsqu'il s'agit d'évaluer le bénéfice réel susceptible de motiver une réduction de taxe, il y a lieu de retenir le produit des divers terrains exploités pendant l'année précédente (1), et non plus seulement la consistance des exploitations au 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition, ne met pas obstacle à cette règle. Même dans le cas de taxation d'après le bénéfice réel l'impôt ne peut être établi que s'il y a eu exploitation au 1^{er} janvier de l'année précédente.

**D. — Habiter ou exploiter en France
au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.**

Il semble que l'impôt sur les bénéfices agricoles, comme l'impôt foncier, est dû sur tous les immeubles exploités en France et sur eux seuls, quel que soit le domicile ou la résidence de l'exploitant. Cependant le texte légal (L. C., art. 35) portant que « l'impôt est établi au nom des exploitants, dans la commune où ils ont leur habitation principale au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition... », on peut être tenté de soutenir que seuls sont frappés les contribuables ayant en France leur domicile ou tout au moins une résidence. Par conséquent les personnes résidant à l'étranger qui exploiteraient par l'intermédiaire d'un régisseur ou d'un intendant ne seraient pas soumises à l'impôt (2).

C'est bien l'opinion de M. Bocquet à qui il ne semble pas, bien que cette solution lui paraisse pratiquement peu satisfaisante, que l'impôt sur les bénéfices agricoles soit dû par les personnes

(1) C. E., 28 novembre 1924, *R. O.*, n° 4934.

(2) WAHL. *Journal Clunet*, 1919, p. 647.

qui, possédant en France des propriétés exploitées pour leur compte, n'y ont cependant aucune habitation à leur disposition au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, alors même qu'elles viendraient y habiter après cette date (1) ; d'ailleurs l'Administration des Contributions directes a bien spécifié que le lieu d'imposition est fixé pour la cédula agricole comme en matière d'impôt général sur le revenu ; or celui-ci n'est pas dû à défaut de résidence ou de domicile en France.

Le législateur ne peut cependant avoir eu la pensée de favoriser des personnes qui n'habitent pas le pays. Cet avantage serait particulièrement critiquable puisqu'il permettrait à ces personnes, dont les charges seraient ainsi moindres que celles de leurs concurrents, de livrer leurs produits à meilleur marché que ceux-ci.

Il serait, en outre, inadmissible que l'agriculteur, à la différence du commerçant, puisse pour une exploitation lui appartenant en France, échapper à l'impôt. L'opinion contraire pourrait à la rigueur se soutenir si la loi avait fixé au lieu de l'habitation, le lieu du paiement de l'impôt, mais elle parle de « l'habitation principale » ce qui montre bien que son but est uniquement de choisir parmi divers lieux entre lesquels on pouvait hésiter. Enfin en exigeant ainsi la condition d'habitation on exclurait de l'impôt les personnes morales, ce qui est inadmissible et d'ailleurs contraire à la jurisprudence (2).

En réalité la loi en parlant « d'habitation principale » a probablement voulu dire « exploitation principale » partant de l'idée fausse que le contribuable a des habitations partout où il possède des exploitations. L'impôt est donc dû par toutes les personnes qui ont une exploitation agricole en France au

(1) BOCQUET. *Op. cit.*, t. I, p. 227.

(2) C. E., 25 juillet 1924 ; *R. O.*, 4928.

1^{er} janvier de l'année de l'imposition — même si elles n'ont pas d'habitation en France — si elles remplissent les autres conditions d'imposition.

L'Administration a d'ailleurs décidé que l'habitation principale visée par le texte légal devait s'entendre, pour un contribuable domicilié à l'étranger, de la principale de ses habitations en France (1) et même que le particulier ou la société étrangère qui exploite un domaine agricole en France est imposable au *lieu de l'exploitation* lorsque le domicile du particulier ou le siège social de la société est situé hors de France (2).

SECTION II. — Terrains d'agrément.

Les parcs, jardins, avenues, pièces d'eau et tous les terrains réservés au pur agrément ou spécialement aménagés en vue de la chasse, ainsi que les terrains non cultivés destinés à la construction sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices agricoles (L. C., article 58). L'impôt est alors établi sans qu'il y ait véritable exploitation.

Pour que l'imposition puisse être établie, il faut que le contribuable ait eu, au 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition, la jouissance de terrains sis en France et qu'il habite ou exploite en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

(1) R. M. F., à M. DE LA GRANGE, sénateur, *J. O.*, 18 octobre 1933, déb. parl. Sénat, p. 1805.

(2) R. M. F., 9150 à M. BOUHENRY, député *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3196.

A. — Avoir la jouissance de terrains sis en France.

Les personnes qui ont la jouissance d'un terrain d'agrément dont la superficie n'excède pas un hectare et dont le revenu imposable n'est pas supérieur à 100 francs sont affranchies de l'impôt. Il en résulte que les personnes qui ont la jouissance d'un terrain ne remplissant pas ces conditions sont imposables. Il faut, bien entendu, que ces terrains soient situés en France.

B. — Avoir la jouissance au 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.

L'impôt est dû par le contribuable qui, à titre de propriétaire ou de locataire a la jouissance effective des propriétés sujettes à la taxe, au 1^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.

Une personne qui loue en France une propriété de plaisance avec un parc pendant les mois d'été ne peut donc être imposée l'année suivante, même si elle a conservé la jouissance de l'immeuble jusqu'au 1^{er} janvier.

Mais une personne qui avait la jouissance d'un terrain d'agrément au 1^{er} janvier d'une année et qui perd la disposition de l'immeuble en cours d'année est imposable si elle remplit les conditions exposées au paragraphe suivant.

C. — Habiter ou exploiter en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Si le contribuable habite encore en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition l'impôt peut facilement être établi soit au lieu de son habitation principale, s'il en a plusieurs, soit au lieu de son habitation unique.

Si, bien qu'ayant quitté la France, il y possède encore une exploitation agricole distincte gérée par un intendant ou un régisseur, il semble que l'impôt dû pour la propriété d'agrément dont il a abandonné la jouissance antérieurement au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition peut être valablement ajouté à celui de l'exploitation qui fonctionne encore, car l'impôt dû par chaque contribuable faisant l'objet d'une cote unique la base de la cotisation est déterminée eu égard au revenu net de toutes les terres qu'exploitait l'intéressé au 1^{er} janvier de l'année précédente sur le territoire de localités différentes, l'imposition étant établie au lieu de l'exploitation principale au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Mais si après avoir résilié en cours d'année la jouissance de ses terres, le contribuable partait pour l'étranger, même en continuant à faire gérer pour son compte une entreprise commerciale ou industrielle distincte en France, l'impôt sur les bénéfices agricoles ne pourrait pas être établi l'année suivante.

CAS PARTICULIER. — Sociétés par actions ou à responsabilité limitée.

L'article 3 des lois codifiées prescrit que, quel que soit leur objet, les sociétés par actions ou à responsabilité limitée sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il en est par conséquent ainsi pour les sociétés agricoles de cette nature.

CHAPITRE II

LIEU D'IMPOSITION

Le lieu d'imposition est celui de l'habitation principale du contribuable (L. C., article 55). Il était nécessaire de fixer un lieu d'imposition unique, la loi ayant établi la totalisation des entreprises et ayant fixé les abattements sur cette totalisation. On avait alors à choisir entre le lieu de la principale exploitation (comme pour les bénéfices industriels et commerciaux) et le lieu de la principale habitation. Ce second système a été préféré (1), sans doute parce que la principale habitation — c'est-à-dire le lieu où le contribuable est imposé à l'impôt mobilier et à l'impôt général sur le revenu — est plus facile à connaître que le lieu de la principale exploitation, alors que, pour la cédule commerciale, le rôle des patentes permet facilement de connaître le lieu de l'établissement principal. Enfin il peut être difficile au contribuable dont les exploitations sont multiples de savoir quelle est la principale de ses exploitations.

On détermine le lieu de l'habitation principale de la même manière que pour l'impôt général sur le revenu et la façon de le déterminer sera étudiée à propos de cet impôt.

Quant aux exploitants qui n'ont pas leur habitation principale en France, ils sont imposés au lieu de leur habitation secondaire ou de la principale de leurs habitations secondai-

(1) Sauf pour les exploitations en association.

res (1). A défaut d'habitation l'imposition est établie au lieu de l'exploitation ou de la principale des exploitations agricoles. Certains auteurs estiment cependant que si l'exploitant n'a pas en France la principale de toutes ses habitations, il doit être imposé de la même façon que s'il n'y avait pas d'habitation du tout (2) ; c'est-à-dire au lieu de la principale exploitation.

EXPLOITATIONS EN ASSOCIATION. — Toutefois en cas d'exploitation en association l'impôt est établi suivant les règles formulées par l'article 21 des lois codifiées.

L'impôt appliqué à chacun des associés en nom collectif ou des associés commandités est établi, non pas au lieu de leur domicile particulier, mais au siège de l'association qui est, en général, celui de l'exploitation.

Dans le cas d'une propriété exploitée en indivision chaque co-propriétaire est imposé au lieu de l'exploitation et, s'il existe plusieurs exploitations situées dans des communes différentes, au lieu de l'exploitation principale.

(1) R. M., n° 2104 à M. DE LA GRANGE, sénateur, *J. O.*, 18 octobre 1933, déb. parl. Sénat, p. 1805.

(2) BESSON, n° 133.

CHAPITRE III

CIRCONSTANCES N'INFLUANT PAS SUR L'IMPOSITION

ASSUJETISSEMENT A UN AUTRE IMPOT D'APRÈS LA MÊME BASE. — Bien que le revenu net d'un parc, d'un terrain d'agrément ait déjà été retenu pour la détermination des bases de l'impôt général sur le revenu dû par un contribuable en raison de la résidence secondaire qu'il possède en France, le terrain dont il s'agit n'en doit pas moins supporter l'impôt sur les bénéfices agricoles en tant que terrain d'agrément (1).

NATIONALITÉ. — Les étrangers (particuliers ou sociétés) qui exploitent en France un domaine agricole sont passibles de l'impôt dans les mêmes conditions que les nationaux (2).

FONCTIONS DIPLOMATIQUES. — L'impôt étant dû sans distinction de nationalité et la loi n'ayant pas reproduit pour cette cédule l'exemption qu'ont établie les textes relatifs à l'impôt général sur le revenu, les ambassadeurs, les agents diplomatiques et consulaires sont passibles de l'impôt sur les bénéfices agricoles, le cas échéant, de même qu'ils sont d'ailleurs assujettis à la contribution foncière pour leurs propriétés personnelles.

(1) R. M., n° 2404 à M. DE LA GRANGE, sénateur, *J. O.*, 18 octobre 1933, Sénat, déb. parl., p. 1803.

(2) R. M. F., n° 9130 à M. BOUHENRY, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3196.

ETATS ÉTRANGERS. — Les exploitations gérées pour le compte de l'Etat ne sont pas imposables, l'impôt étant perçu au profit exclusif du Trésor. Bien entendu ce motif est sans valeur pour les principautés ou états étrangers qui sont passibles, le cas échéant, de l'impôt cédulaire pour les propriétés qui pourraient être gérées pour leur compte.

CHAPITRE IV

BASES D'IMPOSITION. RECOUVREMENT

SECTION I. — Bases d'imposition.

Dans le cas où un contribuable possède plusieurs exploitations, il peut demander une réduction d'imposition pour l'une de ses exploitations si elle est déficitaire, alors que pour les autres il reste imposé forfaitairement (1). Mais si on peut ainsi faire abstraction de l'exploitation déficitaire, on ne peut déduire ce déficit du bénéfice forfaitaire des autres exploitations. Aussi lorsqu'une personne possède plusieurs exploitations, les unes situées en France, les autres à l'étranger, elle ne peut se prévaloir de ce que ses exploitations situées hors de France seraient déficitaires pour obtenir une réduction de la taxe applicable à celles exploitées sur le territoire français.

SECTION II. — Recouvrement.

L'impôt sur les bénéfices agricoles ne peut être recouvré que contre le contribuable personnellement imposé. Il y a là une différence avec les règles suivies en ce qui concerne la contribution foncière dont le recouvrement peut être poursuivi contre l'exploitant actuel (2).

(1) C. E., 26 mars 1931, *Semaine Juridique*, 1931, p. 655.

(2) R. M. F., 12048 à M. BERNIER, député, *J. O.*, 22 février 1922, déb. parl. Ch., p. 482.

TITRE IV

IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS PUBLICS ET PRIVÉS, LES INDEMNITÉS ET ÉMOLUMENTS, LES SALAIRES, LES PENSIONS ET LES RENTES VIAGÈRES

Pour les contribuables domiciliés en France, cet impôt est annuellement réglé à raison des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères dont ils ont bénéficié pendant l'année précédente, lors même qu'ils leur proviennent de l'étranger.

L'impôt est établi au lieu du domicile.

Pour les contribuables non domiciliés en France les revenus de même nature, mais seulement pour des services effectués en France, y supportent l'impôt sous forme de retenue opérée au moment du paiement par le débiteur des sommes.

I. — IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR LES PERSONNES DOMICILIÉES EN FRANCE

CHAPITRE PREMIER

CONDITIONS D'IMPOSITION

SECTION I. — Notion du « domicile ».

Bien que les contribuables relevant de cette cédula soient imposables qu'ils aient ou non un domicile en France, la notion de ce domicile fiscal, qui ne s'est établie que lentement, demande à être précisée. En effet alors que le contribuable domicilié est imposable sur l'ensemble des salaires, pensions, etc., perçu l'année précédente, tant en France qu'à l'étranger, le contribuable non domicilié n'est passible de l'impôt qu'en ce qui touche les salaires rémunérant des services effectués en France. Le taux des abattements proportionnels pour frais professionnels n'est pas le même. Seul le contribuable domicilié est astreint à souscrire une déclaration, mais seul le contribuable non domicilié subit l'impôt sous forme de retenue opérée sur son salaire par son employeur. On voit ainsi toute l'importance qui s'attache au sens du mot domicile.

DOMICILE ÉLU. — Il ne peut, tout d'abord, s'agir du domicile élu qui n'a que le nom de commun avec le domicile proprement dit. L'élection de domicile n'est, en somme, qu'un moyen de modifier la compétence ordinaire des tribunaux appelés à statuer sur un litige éventuel. Un contribuable qui élit domicile à l'étranger ne peut donc jamais se prévaloir de ce fait pour soutenir qu'il n'est pas « domicilié » en France.

Bien plus, le domicile élu étant un lieu avec lequel l'individu qui le désigne n'a pas ordinairement d'attache, tendrait à prouver que le vrai domicile peut être partout ailleurs sauf en ce lieu.

DOMICILE ÉLECTORAL. — Le domicile électoral qui peut être distinct du domicile général, reste sans effet sur l'établissement de l'impôt.

Il a été jugé qu'il importait peu qu'un contribuable ait conservé son domicile électoral dans une commune où il a cessé de résider pour se fixer dans une autre commune afin d'y exercer sa profession. C'est dans cette seconde commune qu'il est considéré comme domicilié, du point de vue fiscal (1).

DOMICILES DIVERS. — Le domicile de secours pour la participation aux secours publics, le domicile requis pour participer aux attributions affouagères, etc., n'influent pas sur l'établissement de l'impôt.

DOMICILE CIVIL. — Aux termes de l'article 102 du Code Civil le domicile est le lieu du principal établissement. C'est-à-dire le siège légal où une personne est supposée être toujours présente

(1) C. E., 14 mars 1930 ; Dupont, 1930, p. 404.

soit qu'elle s'y trouve corporellement, soit qu'elle ne s'y trouve pas (1).

La loi fiscale ayant usé du mot « domicilié », il semblerait qu'il faille entendre par là : « personne résidant au lieu du principal établissement ». Mais il n'est pas certain que le législateur ait voulu donner au mot « domicilié » son sens purement juridique (2).

Après une période d'hésitation (3), l'Administration des Contributions directes a décidé que le domicile doit s'entendre du domicile de fait, c'est-à-dire de la principale résidence.

Cette interprétation a été sanctionnée par la jurisprudence dans un arrêt rendu par l'Assemblée Générale du Conseil d'Etat statuant au Contentieux; arrêt qui peut être considéré comme fixant la jurisprudence (4). La Haute-Assemblée a considéré que si le terme « domicilié » de l'article 23 de la loi du 31 juillet 1917 pouvait être interprété de façons différentes, il ne pouvait en être de même de l'article 23 (modifié depuis par de nombreux textes) qui stipulait que l'impôt devait être établi sous déduction de sommes variant suivant l'importance de la commune où le contribuable était domicilié. Cette disposition avait pour but évident de tenir compte du coût de la vie dans la commune où le contribuable résidait habituellement et effectivement. Le mot « domicilié » de l'article 23 doit s'entendre dans le même sens que celui du contexte et s'appliquer au contribuable qui réside habituellement et effectivement dans un lieu, même si ce lieu n'est pas celui où il possède son domicile au regard des règles

(1) COLIN et CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*, 1921, tome I, p. 420.

(2) En ce sens : ALLIX et LECERCLÉ. *Op. cit.*, t. II, p. 44.

(3) R. M. F., n° 26843 à M. DEYRIS, député, *J. O.*, 1919, p. 191 et *contrà*. R. M. F. à Q., n° 5471, posée au Sénat, par M. DELAHAYE, le 5 décembre 1922.

(4) C. E., 10 janvier 1930, nos 88672 et 88674.

établies par le Code civil (1). C'est dans ce sens qu'il faut entendre le mot « domicilié ».

LE DOMICILE, C'EST LE LIEU DE LA RÉSIDENCE HABITUELLE ET EFFECTIVE.
— Cette interprétation, aujourd'hui consacrée, présente l'avantage d'être en parfaite harmonie avec les règles relatives à l'impôt général sur le revenu. En outre, bien que la détermination du lieu de la résidence habituelle résulte souvent de l'appréciation d'éléments de fait, elle est néanmoins plus facile que celle du domicile de l'article 102 du Code civil.

SECTION II. — Applications pratiques. Domicile et résidence.

A. — *Contribuables domiciliés en France.*

a) DOMICILE LÉGAL ET RÉSIDENCE HABITUELLE EN FRANCE. — Si un contribuable possède à la fois son domicile et sa résidence en France, il est dans le cas d'être imposé sur l'ensemble des salaires français et étrangers perçus par lui au cours de l'année précédente (1). Si le domicile légal et la résidence se trouvent dans deux villes différentes c'est au lieu de la résidence effective et habituelle qu'est établie l'imposition.

b) DOMICILE LÉGAL A L'ÉTRANGER, RÉSIDENCE HABITUELLE EN FRANCE.
— L'imposition doit être établie en France, lieu de la résidence habituelle (2) suivant les règles applicables aux contribuables domiciliés. Il en est ainsi même si le contribuable réside à

(1) C. E., 12 décembre 1924, *R. O.*, 4939; Dupont, 1925, p. 110 et C. E., 3 avril 1925.

(2) C. P., Seine, 30 mars 1923; C. P., 27 janvier 1925, *Gaz. des trib.*, 23-26 mai 1925.

l'hôtel pourvu qu'il habite en France d'une manière effective et habituelle.

Les fonctionnaires des Etats étrangers qui ont conservé leur domicile légal dans leur pays, mais qui résident pendant un certain temps d'une façon habituelle en France, sont imposables comme s'ils y étaient domiciliés (1). De même tout fonctionnaire étranger qui travaille à l'étranger où il reçoit son traitement mais qui est autorisé par son administration à résider en France est imposable au lieu de sa résidence (2).

c) DOMICILE LÉgal ET RÉSIDENCE HABITUELLE EN FRANCE, MAIS HABITATION MOMENTANÉE A L'ÉTRANGER. — L'imposition doit être établie au lieu de la résidence habituelle; c'est-à-dire en France.

Lorsqu'un contribuable réside temporairement à l'étranger à une date quelconque, il doit être assujéti à l'impôt en France dans la commune où il a conservé son habitation principale (3).

Une absence toute momentanée ne peut constituer une cessation de résidence. La circonstance qu'un contribuable cotisé à l'impôt sur les salaires dans la commune où il a souscrit la déclaration de ses revenus pour l'assiette de l'impôt général établi au titre de l'année considérée, aurait fortuitement résidé au 1^{er} janvier de ladite année à l'étranger, n'est pas de nature à le rendre non imposable en France suivant les modalités concernant les contribuables domiciliés (4).

Le Conseil de Préfecture de la Seine a refusé de considérer comme domicilié hors de France un contribuable chargé de missions temporaires à l'étranger. Il a considéré que l'intéressé

(1) C. E., 42 janvier 1925, *Lebon Chr.*, 1925, p. 568.

(2) R. M. F., n° 15763, à M. GIROD, député, *J. O.*, 27 mai 1928; Dupont, 1928, p. 402.

(3) C. E., 7 août 1923; *R. O.*, n° 4935.

(4) Cf. C. E., 8 mai 1925, *R. O.*, 5018.

n'accomplissait aucun acte permettant de présumer qu'il ait l'intention d'élire domicile à l'étranger, qu'il conservait en France son appartement occupé par sa famille, qu'ainsi il ne cessait pas d'avoir en France son principal établissement et qu'il ne pouvait être considéré comme domicilié à l'étranger (1).

Enfin un contribuable qui réside occasionnellement à l'étranger même au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition avec sa femme et ses enfants est considéré comme ayant sa résidence habituelle et effective en France s'il y possède à sa disposition une habitation occupée gratuitement par ses parents (2).

On peut dire que l'habitation à l'étranger est considérée comme momentanée lorsque la durée du séjour y est de quelques mois mais, en tous cas, inférieure à une année. La discrimination entre la simple habitation et la résidence habituelle est une pure question de fait.

B. — *Contribuables non domiciliés en France.*

a) DOMICILE LÉGAL EN FRANCE, RÉSIDENCE HABITUELLE A L'ÉTRANGER. — C'est le cas d'un mineur, d'un interdit, d'une femme mariée qui résident à l'étranger et dont le père, le tuteur ou le mari, chez qui ils sont domiciliés d'après les termes de l'article 108 du Code civil habitent en France. C'est aussi le cas des fonctionnaires nommés temporairement ou à titre révocable, tels les ambassadeurs appelés à l'étranger et qui conservent leur domicile antérieur s'ils n'ont manifesté d'intention contraire (Code civil, art. 106). C'est enfin le cas de toute personne, qui bien qu'ayant conservé en France le centre de ses affaires, le siège

(1) C. P., Seine, 11 décembre 1928, *Gaz. du Pal.*, 19 février 1929.

(2) C. E., 12 juin 1931, n° 3481.

de sa fortune, ses affections de famille, réside, pour un temps, principalement à l'étranger.

Aucune imposition ne peut être établie (sauf sur les salaires ou pensions touchés en France) puisque le lieu de la résidence effective et habituelle est situé hors du territoire.

Toutefois il a été jugé qu'un fonctionnaire qui n'a pas de résidence en France peut être assujéti à l'impôt cédulaire s'il y a son domicile légal (1). Il en résulte que son imposition n'est pas établie par voie de retenue au moment du paiement de son traitement mais bien par voie de rôle nominatif sur l'ensemble des salaires perçus par lui. Mais il s'agit là d'un cas très particulier concernant un officier de marine et qui ne peut guère être étendu à une autre catégorie de contribuables. D'une manière générale l'impôt n'est pas applicable aux fonctionnaires civils et militaires en résidence hors de France (et par conséquent non rémunérés en France) même s'ils y ont conservé une habitation à leur disposition à titre de résidence secondaire; cette règle ne s'applique donc pas aux officiers de marine embarqués qui, eux, n'ont pas une résidence effective hors de France.

b) DOMICILE LÉGAL A L'ÉTRANGER, RÉSIDENCE HABITUELLE A L'ÉTRANGER.
— Une imposition ne peut être établie que si la rémunération est perçue en France.

c) NI DOMICILE LÉGAL NI RÉSIDENCE HABITUELLE EN FRANCE, MAIS SIMPLE HABITATION. — Dans ce cas le contribuable n'est pas non plus considéré comme domicilié en France. Il ne suffit pas, en effet, d'avoir un logement meublé à sa disposition en France pour y être domicilié, il faut encore que ce logement caractérise le principal établissement du contribuable (2).

(1) C. E., 28 février 1930.

(2) C. E., 24 janvier 1930 ; S. 1930. 3. 67.

C'est ainsi que, même s'il se trouve en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, un administrateur de sociétés qui ne vient en France que pour ses affaires et pendant environ trois mois par an, n'y est pas considéré comme domicilié (1). Il en est de même pour un ingénieur employé par une entreprise située dans un pays étranger où il est domicilié et qui ne possède en France qu'une résidence occasionnelle et temporaire (2). Dans ce cas particulier cet ingénieur au service d'une société étrangère avait été, à ce titre, chargé de coopérer à la construction d'une ligne de transport d'énergie électrique effectuée en France par cette société pour le compte d'une société française. Pendant ce temps il continua d'avoir à l'étranger son domicile, sa résidence, celle de sa famille et un local pour l'exercice de sa profession. Il faisait cependant de fréquents séjours en France mais dans la mesure seulement où l'y retenaient ses occupations. Il n'y disposait que d'une pièce sommairement meublée située dans une villa prise à bail par la société française. Ce contribuable n'est pas imposable, s'il ne perçoit aucun salaire versé par une entreprise établie en France, bien que son traitement rémunère des services effectués en France.

De même un ingénieur français employé par une société française à des recherches minières exclusivement à l'étranger, qui vient en France à des intervalles irréguliers faire des séjours de quelques mois sans y posséder ni domicile ni pied à terre ne peut être considéré comme domicilié en France (3). Il ne peut d'ailleurs non plus être imposé par voie de retenue sur son

(1) R. M. F., n° 5734, à M. GRINDA, député, *J. O.*, 20 janvier 1926, déb. parl. Ch., p. 93.

(2) C. E., 4 avril 1930, n° 97727; Dupont, 1930, p. 589.

(3) R. M. F., n° 9544, à M. TAURINES, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3201.

traitement, sa rémunération ne payant pas des services effectués en France.

SECTION III. — Conséquences de la notion de domicile à l'égard de certaines catégories de contribuables.

REPRÉSENTANTS DE COMMERCE. — Les profits des représentants de commerce ressortissent tantôt à la cédule des bénéfices des professions non commerciales, tantôt à celle des salaires. Comme les règles de territorialité ne sont plus les mêmes pour ces deux cédules depuis la loi du 13 juillet 1925, il en résulte qu'un représentant de commerce ayant la qualité de salarié est imposable pour toutes ses commissions sans exception dès l'instant qu'il a son domicile en France, tandis qu'il cesse de l'être pour les commissions gagnées hors de France si, passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, il a un établissement indépendant à l'étranger.

ADMINISTRATEURS DE SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES. — L'impôt étant dû pour les contribuables domiciliés en France sur la totalité de leurs émoluments quelle qu'en puisse être l'origine, les administrateurs de sociétés étrangères doivent l'impôt sur les allocations de ces sociétés dans les mêmes conditions et sous les mêmes exceptions que pour les allocations de même nature des sociétés françaises. Si, au contraire, les administrateurs de sociétés (françaises ou étrangères) sont domiciliés à l'étranger, la règle du domicile s'oppose à leur taxation en France pour les traitements et salaires provenant de l'étranger.

Le Conseil de Préfecture de la Seine a paru estimer que le fait, pour un étranger, d'exercer en France les fonctions d'administrateur délégué d'une société et de percevoir de ce chef

des appointements importants, devait le faire considérer comme ayant en France une résidence équivalant à un domicile de fait (1). Cette décision ne paraît fondée qu'autant que cet étranger avait en France sa « résidence habituelle et effective ». Sans doute est-il permis de penser que dans ce cas particulier les fonctions d'administrateur délégué avaient obligé le contribuable à avoir en France le lieu de sa résidence habituelle et effective (2).

La doctrine administrative exige, pour le considérer comme domicilié, qu'un administrateur dispose tout au moins d'une habitation personnelle en France, ce qui n'est pas le cas lorsqu'il séjourne en France pendant quelques mois seulement chez des amis ou à l'hôtel ou lorsqu'il ne vient en France que pour ses affaires et pendant trois mois par an (3).

Enfin les émoluments d'administrateur touchés à l'étranger, d'une société française ayant son siège en France, pour participation dans les bénéfices réalisés à l'étranger, à la suite de travaux effectués à l'étranger dans une industrie exploitée à l'étranger, n'échappent pas à l'impôt (4), si le bénéficiaire est domicilié en France.

AGENTS D'ASSURANCES. — Les revenus professionnels des agents d'assurances sont soumis aux règles de l'impôt sur les traitements et salaires lorsque les bénéficiaires sont les représentants attitrés d'une ou de plusieurs compagnies et qu'ils agissent seulement comme de simples employés.

(1) Arrêté du 24 juillet 1929, *Gaz. du Pal.*, 15 octobre 1929.

(2) *Jurisclasser fiscal*, division 62, n° 909.

(3) R. M. F., n° 5734, à M. GRINDA, député, *J. O.*, 20 janvier 1926, déb. parl. Ch., p. 93.

(4) R. M. F., n° 24, à M. CHABRUN, député, *J. O.*, 2 septembre 1924, déb. parl. Ch., p. 3203.

AGENTS RÉCEPTIONNAIRES. — L'agent réceptionnaire d'une maison d'achat, qui est chargé dans un rayon déterminé d'aller vérifier sur place les marchandises livrées, est passible de l'impôt sur les traitements et salaires lorsqu'il agit pour le compte et au nom d'une seule maison à laquelle il est attaché en qualité de préposé (1).

ENTRAÎNEURS PARTICULIERS DE CHEVAUX DE COURSE. — Les entraîneurs particuliers, c'est-à-dire ceux qui sont liés par un contrat de travail à un ou plusieurs propriétaires dont ils perçoivent des appointements fixes en plus du remboursement de toutes les dépenses, sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires (2). Mais s'ils ne sont attachés à aucun propriétaire ils sont, en principe, passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et les règles de territorialité ne sont alors plus les mêmes.

(1) Cf. R. M. F., n° 48402, à M. SENAC, député, *J. O.*, 40 juillet 1923, déb. parl. Ch., p. 3305.

(2) *B. O. C. D.*, 1930. p. 97.

CHAPITRE II

CIRCONSTANCES N'INFLUANT PAS SUR L'IMPOSITION

Il suffit, pour qu'un individu soit dans le cas d'être imposé, qu'il ait perçu au cours de l'année précédant celle de l'imposition des traitements publics ou privés, des indemnités ou émoluments, des salaires, des pensions ou des rentes viagères, que ces sommes aient été perçues en France ou à l'étranger. Toutefois les sommes qui auraient subi la retenue prévue par l'article 75 des lois codifiées pour les contribuables non domiciliés ne seraient pas imposables à l'impôt cédulaire au titre de l'année suivante si, dans l'intervalle, le bénéficiaire avait établi son domicile en France. Toutes les autres circonstances : lieu du travail, du paiement, la nationalité, etc... restant sans influence.

LIEU DE TRAVAIL. — Pour les contribuables domiciliés en France le lieu où le salarié a été employé est indifférent. Le principe de l'imposition ne dépend aucunement de la situation géographique de l'établissement où ils sont employés, bien que de cette situation dépende ou non l'obligation pour l'employé et l'employeur de souscrire une déclaration (1).

C'est ainsi qu'un contribuable, domicilié en France, qui au cours de l'année précédant celle de l'imposition a exercé des

(1) WAHL. *Journal Clunet*, 1919, p. 953.

fonctions aux colonies ou à l'étranger doit l'impôt sur le montant des traitements qu'il a reçus pour ces fonctions (1).

LIEU DE PAIEMENT. — Il importe peu que les rémunérations de l'année antérieure à celle de l'imposition, pour un contribuable domicilié en France, aient été perçues à l'étranger ou aux colonies (2). Il a été jugé également que le salaire touché à l'étranger, notamment d'un état étranger, n'est pas exempt de l'impôt, bien que l'employeur étranger n'ait aucune déclaration à souscrire (3). Enfin les émoluments d'administrateurs de société touchés à l'étranger par des personnes domiciliées en France sont soumis à l'impôt sous les mêmes conditions que les émoluments d'administrateurs perçus en France (4). C'est ainsi qu'un étranger, domicilié en France où il exerçait les fonctions d'administrateur délégué d'une société dont les appointements à lui alloués avaient été payés à l'étranger par la maison mère dont la société était une filiale, a été déclaré imposable (5).

(1) R. M. F., n° 17559, à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 40 juillet 1923, déb. parl. Ch., p. 3302; R. M. F., n° 7094, à M. DUQUAIRE, sénateur, *J. O.*, 30 octobre 1925; R. M. F., à Q., n° 20899, posée à la Chambre le 5 mai 1918 par M. CECCALDI; R. M. F., n° 697, à M. BRAGER de la VILLE MOYSAN, sénateur, *J. O.*, 11 mars 1934; déb. parl. Sénat, p. 275; R. M. B., n° 5123, à M. CATALAN, député, *J. O.*, 8 août 1933, déb. parl. Ch., p. 3720.

(2) R. M. F. à Q., n° 5808, posée par M. LE MOYNE, député, *J. O.*, 20 janvier 1926, déb. parl. Ch., p. 93; C. E., 12 décembre 1924, n° 78776; Dupont, 1925, p. 410; C. E., 24 décembre 1926, *Lebon Chr.*, 1926, p. 4143.

(3) C. E., 12 juillet 1925, Dupont, p. 628; dans le même sens, R. M. F., n° 5314, à M. GARNIER, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, et R. M. F., n° 44624, à M. TAURINES, député, *J. O.*, 31 mars 1934.

(4) R. M. F. n° 24, à M. CHABRUN, député, *J. O.*, 2 septembre 1924, déb. parl. Ch., p. 3203.

(5) C. P., Seine, 24 juillet 1929; *Gaz. du Pal.*, 15 octobre 1929.

IMPOSITION A L'ÉTRANGER. — Le paiement de l'impôt cédulaire à l'étranger n'est pas de nature à motiver une exemption d'impôt en France. C'est ainsi qu'un fonctionnaire étranger qui réside habituellement en France, mais qui travaille à l'étranger et y reçoit son traitement, est assujetti à l'impôt sur les salaires en France bien qu'il paye déjà cet impôt à l'étranger (1). De même un fonctionnaire détaché à l'étranger pendant une partie de l'année est passible de l'impôt sur l'ensemble de ses émoluments de l'année précédente s'il a conservé son domicile réel en France; aucune disposition ne l'autorisant à déduire la partie du traitement déjà taxée à l'étranger (2). Enfin un fonctionnaire étranger retraité, habitant en France, est passible de l'impôt en France bien que l'Etat étranger qui lui sert sa pension prélève déjà l'impôt sur le revenu sur cette retraite (3).

PERMIS DE SÉJOUR A L'ÉTRANGER. — Le fait d'être titulaire d'un permis de séjour à l'étranger n'est pas de nature à rendre un contribuable non imposable. C'est ainsi qu'un employé exerçant sa profession à l'étranger où il est titulaire d'un permis de séjour depuis 1911 mais qui habite et réside effectivement en France, est imposable en France (4).

RÉSIDENTE AU 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE PRÉCÉDANT CELLE DE L'IMPOSITION. — La résidence au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le salaire a été perçu reste sans effet sur l'établissement de l'impôt (5).

(1) R. M. F., *J. O.*, 27 mai 1928, Dupont, 1928, p. 402.

(2) R. M. F. à M. REBOUL, sénateur, *J. O.*, 3 juin 1932, déb. parl. Sén., p. 863.

(3) R. M. à M. STURMEL, député, *J. O.*, 27 janvier 1934, déb. parl. Ch., p. 384.

(4) C. E., 11 décembre 1931 ; *R. O.*, 5740.

(5) C. E., 12 décembre 1924 ; *R. O.*, 4939 ; Dupont, 1925, p. 110.

DÉPART DE FRANCE APRÈS LE 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE DE L'IMPOSITION.
— Un contribuable qui a quitté la France après le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition doit être maintenu au rôle de l'impôt sur les traitements et salaires (1).

NATIONALITÉ DE L'EMPLOYEUR. — Les traitements et les pensions versés par les gouvernements étrangers, les sociétés étrangères ou les particuliers étrangers sont, en principe, passibles de l'impôt (2). C'est d'ailleurs l'avis de la jurisprudence (3).

NATIONALITÉ DE L'EMPLOYÉ. — Comme l'imposition dépend du domicile, aucune condition de nationalité n'entre en ligne de compte (4). En d'autres termes l'impôt est applicable aux étrangers comme aux français.

Il a ainsi été reconnu que les Chinois, Kabyles et autres étrangers mis à la disposition des industriels pour la reconstruction des pays envahis étaient passibles de l'impôt (5).

Les étrangers sont même soumis à un régime plus défavorable que les Français en ce qui concerne notamment les réductions pour charges de famille, à l'exception, d'ailleurs très étendue, des ressortissants des nations ayant passé un traité de réciprocité avec la France.

(1) C. E., 15 avril 1932. Cet arrêt rendu en ce qui concerne l'Algérie, trouve son application dans le cas d'impositions établies dans la Métropole, les conditions d'imposition étant les mêmes.

(2) BOCQUET, *op. cit.*, t. III, p. 95.

(3) C. E., 12 juillet 1925, précité.

(4) En ce sens R. M. F. à Q. posée le 16 mars 1923 par M. MACAREZ.

(5) R. M. F., n° 20094 à M. LEDUCQ, député, 1948.

CHAPITRE III

EXEMPTIONS

AGENTS DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES. — Puisque les bénéficiaires des traitements et salaires sont assujettis à l'impôt cédulaire quelle que soit leur nationalité, il en résulte que, strictement, les agents diplomatiques et consulaires sont soumis à l'impôt à moins, conformément au droit commun, que les pays qu'ils représentent exemptent nos propres agents (1).

La doctrine administrative prescrit que les ambassadeurs et agents diplomatiques étrangers ainsi que les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, doivent, par mesure de réciprocité, être affranchis de l'impôt pour les traitements et émoluments qu'ils reçoivent de leur Gouvernement, si les pays qu'ils représentent accordent un avantage analogue aux agents diplomatiques et consulaires français (2).

C'est une règle de courtoisie internationale admise pour les contributions directes en général. On essayerait d'ailleurs à tort, semble-t-il, de rattacher cette solution au prétendu principe d'exterritorialité d'après lequel les agents diplomatiques et consulaires seraient réputés être domiciliés dans leur pays. Si cette règle était exacte les agents étrangers seraient exempts de l'impôt même si les agents français de même catégorie

(1) Cf. Bocquet, *op. cit.*, t. III, p. 127.

(2) Cf. Besson, n° 384.

n'échappaient pas dans les pays étrangers aux impôts ; ce qui est contraire à la doctrine administrative.

D'ailleurs pratiquement le contrôle de l'assiette de l'impôt serait rendu bien difficile du fait que nul ne peut être contraint de souscrire dans ce cas la déclaration des traitements prévue par l'article 67 des lois codifiées. Le projet d'impôt sur le revenu voté en 1909 par la Chambre stipulait expressément une exemption analogue, quant à ces effets, à la solution actuelle de l'administration.

Cette exemption doit-elle être étendue au personnel employé par les agents diplomatiques ? En règle générale les domestiques attachés à la personne ne sont pas exempts de l'impôt (1) ; il en est ainsi non seulement pour les valets de chambre, cochers, chauffeurs d'automobile, cuisiniers, servantes, mais encore pour les secrétaires particuliers, dactylographes, concierges, etc. Bien que ces personnes soient employées par un agent étranger exempt de l'impôt cédulaire il n'est pas douteux qu'elles soient imposables dans les termes du droit commun, les exemptions fiscales étant de droit étroit.

Il en serait encore ainsi dans le cas improbable où le personnel analogue bénéficierait d'une exemption dans les pays étrangers.

PENSIONS DE GUERRE SERVIES AUX RESSORTISSANTS BELGES. — Il a été décidé que les pensions de guerre servies par leur Etat aux ressortissants belges qui sont établis en France, bénéficieraient, par voie de réciprocité, de l'exonération d'impôt au même titre que les pensions allouées aux Français en vertu de la loi du 31 mars 1919.

(1) Observations de M. BONNEVAY, séance de la Chambre du 18 juillet 1917 ; *J. O.* du 19 ; Débats parlementaires, p. 1854 ; BESSON, nos 407 et 887.

Mais on a pu se demander si les pensions instituées par le Gouvernement Belge au profit des victimes civiles de la guerre pouvaient être imposées en France au nom de leur bénéficiaire lorsqu'ils y étaient domiciliés. En effet les pensions instituées par la loi du 24 juin 1919 au profit des victimes civiles françaises de la guerre ou de leurs ayants-droit, pouvaient être, à raison de leur caractère, assimilées à celles qui sont servies en vertu de la loi du 21 mars 1919 (1) et, par conséquent, exemptées de l'impôt cédulaire. Il semble que l'exonération peut donc être étendue aux pensions des victimes civiles belges.

Il n'en reste pas moins que les exemptions sont de droit étroit. L'Etat Américain avait assuré les jeunes gens engagés volontaires au moment de la guerre pour une somme de 6.230 dollars qui devait revenir à leurs parents en cas de décès. Cette pension payée par le Gouvernement des Etats-Unis doit être comprise dans les déclarations des bénéficiaires domiciliés en France, aucune disposition n'exemptant actuellement des impôts sur le revenu les pensions que des personnes domiciliées en France peuvent recevoir du Gouvernement des Etats-Unis (2).

En fait, il est difficile au fisc français de taxer les pensions servies par des Gouvernements étrangers, ceux-ci n'ayant pas à les déclarer en France (3). Les bénéficiaires en restent généralement ignorés de l'Administration. La non-taxation pourrait d'ailleurs se justifier par des raisons de haute convenance à l'égard de tous ceux qui ont combattu sous les drapeaux des armées alliées.

(1) Dans ce sens R. M. F. n° 17452 à M. DELESALLE, député, *J. O.*, 19 mai 1923, déb. parl. Ch., p. 2007.

(2) R. M. B. n° 2078 à M. DOUSSAIN, député, *J. O.*, 24 février 1933, déb. parl. Ch., p. 914

(3) C. E., 12 juin 1923.

CHAPITRE IV

BASES D'IMPOSITION

L'impôt est dû chaque année à raison des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédant celle de l'imposition (L. C., article 63).

A. — *Revenus bruts à considérer.*

Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net réel des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus de ces sommes proprement dites (L. C., article 64).

QUART COLONIAL. — L'Administration des Contributions directes avait considéré « le supplément colonial alloué à certains fonctionnaires en service aux colonies » comme une des indemnités qui, en raison de leur nature spéciale, sont de toute évidence entièrement absorbées par des dépenses professionnelles correspondantes. Le supplément colonial pouvait donc être distrait des éléments du revenu brut pour l'établissement de l'impôt cédulaire. Or, le Conseil d'Etat s'est prononcé dans un sens différent. Il a décidé que l'indemnité dite « quart

colonial » instituée par l'article 17 de l'Ordonnance du 15 avril 1845 en faveur des fonctionnaires et agents du personnel continental venu servir en Algérie, rentre dans les émoluments et indemnités soumis à l'impôt (1). Cette décision a été rendue pour l'Algérie où le décret de codification des impôts sur le revenu comporte, pour la détermination des traitements imposables, identiquement les mêmes termes que le code de la Métropole.

B. — *Déductions et abattements.*

a) FRAIS INHÉRENTS A LA FONCTION OU A L'EMPLOI. — La déduction à effectuer du chef des frais professionnels non couverts par des allocations spéciales est forfaitairement fixée à 10 0/0 du revenu brut, après défalcation des retenues supportées ou des versements effectués pour la constitution de retraites à capital aliéné (taux maximum 6 0/0, déduction maximum annuelle 10.000 fr.) et des sommes versées au titre des assurances sociales (L. C., article 64).

Mais il semble résulter du texte que lorsqu'un contribuable doit faire face à des frais qui ne sont pas normalement ceux nécessités par sa profession (pour ceux-ci le forfait de 10 0/0 doit suffire, en principe) il ne peut en obtenir la déduction que si le montant lui en est remboursé par son employeur sous forme d'allocation spéciale en sus du salaire normal.

Pour qu'il puisse en être ainsi, il faut bien entendu, qu'aucune collusion entre l'employeur et le salarié ne soit établie ; il semble notamment qu'une allocation spéciale non susceptible

(1) C. E., 22 mars 1929. Dupont, 1929, p. 445. *Rép. Garnier*, article 16326.

d'être retenue dans les bases d'imposition puisse être accordée dans les cas suivants :

Frais de déménagement. — Lorsqu'une entreprise emploie à l'étranger un employé et qu'elle le nomme en France, elle peut lui accorder une allocation destinée à rémunérer les frais supportés pour rejoindre le nouveau poste (indemnité de résiliation de bail au lieu de l'ancien domicile, frais de déménagement proprement dit, supplément du coût du séjour à l'hôtel avant de trouver un nouveau logement, etc...).

Frais supplémentaires de séjour à l'étranger. — Un contribuable peut demander la déduction, du montant brut de ses appointements, de l'allocation spéciale accordée à titre d'indemnité pour compenser les frais spéciaux résultant pour lui de son séjour à l'étranger lorsqu'il est avéré, bien entendu, que l'indemnité compensatrice est normale et ne constitue pas un supplément de salaire pur et simple ainsi déguisé.

Indemnité de change. — Une indemnité de change allouée en sus de ses appointements ordinaires à un contribuable séjournant à l'étranger peut ne pas être retenue dans les bases de l'impôt lorsque, eu égard aux conditions où elle a été attribuée, elle peut être regardée comme une allocation spéciale couvrant une dépense occasionnée par l'exercice de la profession.

Frais supportés par les « saisonniers ». — Les « saisonniers » ne sont pas imposables pour les indemnités spéciales qui leur sont allouées en vue de couvrir la dépense supplémentaire de loyer qu'ils supportent du fait qu'ils sont obligés de résider pendant un certain temps dans diverses localités où ils sont appelés à exercer leur profession.

La même solution s'impose pour les frais de voyage ; c'est ainsi qu'un croupier, par exemple, qui ayant son domicile à Paris travaille à Monaco, puis à Nice ou à Biarritz et qui réside

dans ces localités, peut ne pas comprendre dans son salaire imposable les allocations qui lui sont allouées pour ses frais supplémentaires de loyer et de transport.

Il semble enfin que les « saisonniers » qui ont un domicile fixe, mais qui sont obligés par leur profession à plusieurs déplacements par an, peuvent distraire de leur salaire imposable l'allocation qui leur est servie pour couvrir le prix du voyage de leur femme et de leurs enfants.

b) DÉDUCTION DE L'IMPÔT CÉDULAIRE. — L'impôt sur les traitements et salaires payé par les redevables au titre de l'année précédant celle de leur imposition est déductible du montant du salaire (L. C., article 64).

Il semble bien que l'impôt cédulaire acquitté dans un pays étranger au cours de l'année précédente puisse être déduit aussi, à condition d'apporter toute justification permettant d'établir l'équivalence de l'impôt d'une part, et la quotité et la réalité du paiement d'autre part.

c) DÉDUCTION POUR MUTILATION. — Il a été décidé que les mutilés belges titulaires d'une pension d'invalidité servie par leur gouvernement ont droit à la déduction de 1.000 francs comme les mutilés français (1). Cette mesure de droit étroit ne peut être étendue aux ressortissants d'autres pays.

(1) *B. O. C. D.*, 1930, p. 53.

CHAPITRE V

LIEU D'IMPOSITION. DÉCLARATIONS

SECTION I. — Lieu d'imposition.

Selon la règle générale c'est le premier janvier de l'année de l'imposition qui est le moment à considérer pour la détermination du lieu de l'imposition. L'année de l'imposition est celle au titre de laquelle l'impôt est établi. D'ailleurs l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917 (L. C., article 63) précise que l'impôt est dû chaque année à raison des traitements... dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente.

Mais la résidence au premier janvier de l'année durant laquelle le salaire a été perçu reste sans effet sur le lieu où est établie l'imposition ; c'est ainsi qu'un contribuable a été jugé imposable dans la commune où il était domicilié au premier janvier de l'année de l'imposition, à raison du traitement perçu l'année précédente, alors même qu'au premier janvier de cette précédente année, il n'était pas domicilié en France (1).

Cette solution est d'ailleurs conforme au droit commun en matière de contributions directes (2), après cette date la rési-

(1) C. E., 12 décembre 1924, précitée ; *R. O.*, 4939 ; Dupont, 1925, p. 110.

(2) C. E., 8 mai 1925 ; C. E., 11 juin 1926 ; *R. M. F.*, n° 5808 à M. LE MOYNE, député, *J. O.*, 20 janvier 1926, déb. parl. Ch., p. 93.

dence habituelle ne saurait être prise en considération, alors même qu'elle serait postérieure de peu au premier janvier.

SECTION II. — Déclarations.

A. — *Déclarations des assujettis.*

Les contribuables salariés domiciliés en France et qui sont rémunérés par des particuliers ou des entreprises établies en France ne sont pas soumis à l'obligation de la déclaration, le législateur ayant considéré que la déclaration imposée à l'employeur permettrait de déterminer, en toute hypothèse, les salaires soumis à l'impôt.

Il n'en est pas de même pour les contribuables domiciliés en France qui perçoivent des salaires ou pensions d'une entreprise ou d'un particulier établi à l'étranger. L'article 72 des lois codifiées prévoit, en effet, que les contribuables domiciliés en France qui reçoivent de particuliers, sociétés ou associations domiciliés ou établies hors de France, des traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions ou rentes viagères sont tenus de déclarer au Contrôleur des Contributions directes (du lieu de leur domicile), dans les deux premiers mois de chaque année, le montant des revenus de cette catégorie dont ils ont disposé au cours de l'année précédente.

Comme l'Administration des Contributions directes n'a aucun moyen de vérifier l'exactitude des sommes déclarées, le texte prévoit en outre que ces contribuables seront tenus de justifier, à toute réquisition, de l'exactitude de leur déclaration. Le Contrôleur pourra notamment demander au contribuable de lui fournir la traduction par un traducteur-juré d'un certificat émanant de l'employeur établi à l'étranger et attestant l'exactitude de la somme déclarée.

Mais ce procédé de contrôle paraît bien illusoire si le contribuable omet de déclarer les salaires versés par un ou par plusieurs de ses employeurs étrangers, l'Administration ignorant qui ils peuvent être.

Le texte prévoit cependant que, à défaut de déclaration ou en cas de déclaration inexacte, l'imposition est établie d'office. Il semble que cette imposition ne pourra guère être établie que si le Contrôleur réunit un faisceau de présomptions certaines dont on n'aperçoit pas bien la nature en l'absence de tout contrôle international.

B. — *Déclarations des employeurs.*

Tous particuliers et toutes sociétés ou associations occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires moyennant traitements, salaires ou rétributions ou bien payant des pensions ou rentes viagères sont tenus de déclarer chaque année au contrôleur des contributions directes, sous certaines conditions de lieu et de quotité, le montant des sommes versées l'année précédente.

a) CONDITION DE LIEU. — L'application de ce principe ne souffre guère de difficultés d'interprétation quand il s'agit d'un employeur établi en France et rémunérant des employés travaillant et résidant en France. Il y a lieu toutefois d'indiquer que dans le cas où des employeurs rémunèrent leur personnel en monnaie étrangère, pour la totalité ou pour une partie du salaire, ils doivent déclarer aussi bien la somme versée en argent français, que celle versée en monnaie étrangère (1).

(1) R. M. à M. VINCENT, député, J. O., 11 mars 1933, déb. parl. Ch., p. 1270.

Mais des difficultés d'interprétation peuvent se présenter lorsque l'employeur ou l'employé n'est pas établi en France.

Employeurs établis à l'étranger, mais occupant des employés en France. — Suivant l'opinion de M. Wahl, en droit, la déclaration ne peut être imposée qu'aux établissements situés en France. En effet, édicter une obligation en vue d'impôts qui seront établis ensuite sur des tiers, c'est créer une règle de police qui s'applique à toutes les entreprises se trouvant sur le territoire, mais à elles seules. Au surplus on ne peut naturellement atteindre par une amende les établissements situés hors du territoire, puisque les tribunaux étrangers ne se prêteraient pas à son recouvrement. Enfin il est de règle que les lois fiscales n'ont pas d'autorité hors du pays où elles ont été promulguées. Alors même qu'une entreprise étrangère aurait une succursale en France, elle n'aurait à faire la déclaration que pour les contribuables employés dans cette succursale et non pas pour ceux qui sont employés à l'étranger, même s'ils se trouvaient dans des conditions telles qu'ils doivent payer l'impôt en France (1).

Mais, dans la pratique, l'Administration des Contributions directes paraît estimer que, même s'il est établi à l'étranger, l'employeur peut être astreint à déclarer. C'est ainsi qu'un employeur établi à l'étranger et qui a occupé du personnel en France pour lequel il n'a pas souscrit de déclaration, pourrait être poursuivi pour non déclaration s'il venait s'y établir postérieurement (2). En fait on aperçoit malaisément comment, hors ce cas, on pourrait agir à l'égard des employeurs établis hors de France et qui n'ont dans ce pays ni agence, ni succursale, ni biens.

(1) WAHL, *Journal Clunet*, 1919, p. 652.

(2) R. M. F. n° 6772 à M. TRÉMINTIN, député, *J. O.*, 18 février 1930, p. 799.

De même un chef d'entreprise étranger qui a envoyé et engagé du personnel en France, pour préparer son installation dans ce pays, doit souscrire la déclaration des salaires qu'il a versés à son personnel (1).

Les sociétés civiles ou commerciales qui ont leur siège social en Algérie, aux colonies, dans les pays de protectorat ou à l'étranger et qui possèdent un bureau administratif en France doivent remettre la déclaration fiscale des traitements ou salaires payés en France, au Contrôleur des Contributions directes du lieu où se trouve situé l'établissement qu'elles possèdent en France (2).

Un commerçant qui exploite un établissement principal ouvert pendant l'hiver seulement dans la principauté de Monaco et une succursale ouverte pendant la saison d'été dans une ville de France et qui garde toute l'année le même personnel, lequel se déplace pour chacune des deux saisons, est tenu de remettre chaque année au Contrôleur des Contributions directes du lieu où est situé son établissement secondaire en France, un état indiquant le montant des traitements et salaires payés au cours de l'année antérieure à chacun des employés de cet établissement, sans en excepter les sommes qui rémunèrent les services rendus par les intéressés pendant leur séjour à Monaco (3).

Enfin les représentants en France des maisons étrangères sont assujettis à la déclaration pour les employés occupés en France.

Par contre, les compagnies étrangères d'assurance qui n'ont pas de succursale ni de représentant en France ne peuvent être

(1) R. M. F. n° 6772 à M. TRÉMINTIN, député, *J. O.*, 18 février 1930, p. 799.

(2) R. M. F., n° 14219 à M. ROBAGLIA, député, *J. O.*, 11 janvier 1928.

(3) R. M. F., à M. PENANGIER, sénateur, *J. O.*, 16 décembre 1927, déb. parl. Sénat, p. 1286.

assujetties à la déclaration. Leurs rentiers échappent ainsi, ce qui est regrettable, à tout contrôle en matière d'impôt cédulaire. Le montant de leurs rentes n'est connu que d'après leur propre déclaration (à laquelle ils sont tenus par les dispositions de l'article 72 des lois codifiées) ou par celle souscrite en application des articles 18 de la loi du 29 juin 1918 et 55 de la loi du 31 juillet 1917 (les français domiciliés en France qui souscrivent à l'étranger un contrat de rente viagère auprès d'une Compagnie étrangère sont astreints à le déclarer, sous peine d'amende, au bureau d'enregistrement du lieu de leur domicile).

Employeurs établis à l'étranger sans établissement en France.

— Il va de soi qu'une personne établie à l'étranger et qui n'a pas d'établissement en France n'a pas à souscrire de déclaration (1). Un Etat étranger n'est pas davantage tenu d'adresser les renseignements prévus par l'article 67 des lois codifiées (2).

Employeurs établis en France mais occupant des employés à l'étranger. — Lorsque des salariés sont occupés dans des établissements situés à l'étranger et lorsqu'ils n'ont pas de résidence en France, leurs rémunérations doivent-elles être déclarées par leurs employeurs établis en France ?

En droit, il semble que ces salariés doivent faire l'objet d'une déclaration alors même qu'ils sont étrangers et qu'ils n'ont ni domicile ni résidence en France. En effet, la loi ne distingue pas et il paraît délicat de laisser à l'employeur le soin de déterminer si ses employés ont leur domicile en France. Aussi la déclaration est-elle muette sur le domicile et la résidence ; elle ne doit indiquer que l'adresse (3).

(1) C. E., 12 juin 1925 ; R. I., 1925, p. 453.

(2) C. E., 12 juin 1925 ; Dupont, 1925, p. 128.

(3) R. M. F., n° 16443 à M. BAZIRE, député, J. O., du 6 mars 1923, déb. parl., p. 983 ; dans le même sens WAHL, Journal *Clunet*, 1919, p. 49.

Cependant l'Administration a décidé que les employeurs n'avaient pas à déclarer les salaires payés à ceux de leurs employés qui n'ont pas de résidence en France, notamment aux ouvriers frontaliers belges travaillant dans le Nord de la France et habitant en Belgique (1).

C'est dans ce sens que se prononce, en fait, la doctrine administrative.

Questionné sur le point de savoir si les « sociétés coloniales ayant leur siège en France ou aux colonies devaient adresser au Contrôleur des Contributions directes l'état prévu par les dispositions légales et relatif au personnel employé et séjournant aux colonies, celui-ci étant engagé par contrat pour des périodes d'une, deux ou trois années à l'expiration desquelles il rentre en France pour un congé de trois à six mois ; les sommes revenant à ce personnel étant portées au crédit de comptes tenus à Paris dont l'avoir était à leur disposition », le Ministre a répondu que les dispositions légales étaient applicables, en principe, aux sociétés en cause mais qu'elles pouvaient s'abstenir de fournir les renseignements prévus pour ceux de leurs employés qui n'ont pas leur résidence en France au 1^{er} janvier de l'année de la déclaration (2).

Il a été aussi admis qu'une société française peut s'abstenir de souscrire une déclaration en ce qui concerne un ingénieur français employé à l'étranger par cette société et qui n'a en France ni domicile, ni pied à terre (3). Toutefois en ce qui concerne les ingénieurs ou autres employés envoyés en mission

(1) R. M. F., n° 17325 à M. LEFEBVRE, député, *J. O.*, 23 mai 1923, déb. parl. Ch., p. 2405.

(2) R. M. F., n° 4037 à M. DE TASTES, député, *J. O.*, 13 juillet 1929, déb. parl. Ch., p. 2528.

(3) R. M. F., n° 9544 à M. TAURINES, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3201.

temporaire à l'étranger ou aux colonies et pour lesquels l'exigibilité de l'impôt sur la totalité de leurs salaires (perçus en France et à l'étranger) peut être subordonnée à la durée de leur absence, il semblerait bon que les entreprises souscrivent la déclaration des salaires payés à ces ingénieurs ou employés sauf à y mentionner la durée probable de la mission confiée à ceux qui sont détachés temporairement hors de France.

Pour ce qui a trait à la déclaration des courtages, commissions et honoraires (L. C., article 68) elle n'est exigible qu'autant que les rétributions dont il s'agit sont payées à des contribuables domiciliés en France (1).

Par conséquent un employeur établi en France, mais occupant des employés à l'étranger n'est tenu de déclarer les salaires qu'il leur verse que si ces employés résident habituellement en France. Une personne domiciliée en France qui possède un château ou une industrie à l'étranger n'a pas à déclarer les salaires qu'elle verse aux personnes qu'elle y occupe ; par contre un commerçant est tenu de déclarer le salaire d'un commis voyageur opérant exclusivement à l'étranger dès l'instant que ce commis a son domicile en France.

Lieu où la déclaration doit être souscrite. — La loi prescrit que la déclaration doit être remise au Contrôleur des Contributions directes. Mais à quel Contrôleur ? La déclaration étant unique pour tous les salariés occupés, il est logique que l'employeur remette la déclaration au Contrôleur du lieu de son domicile, s'il est domicilié en France, ou à celui du lieu de sa principale exploitation, dans le cas contraire.

Mais la loi étant muette sur ce point, aucune pénalité ne

(1) R. M. F., n° 7168 à M. DUQUAIRE, sénateur, J. O., 29 janvier 1926, déb. parl. Sénat, p. 73.

pourrait être infligée à l'employeur qui ferait parvenir sa déclaration au Contrôleur d'une circonscription quelconque.

b) CONDITION DE QUOTITÉ. — En ce qui concerne les personnes rétribuées par un seul employeur, la déclaration prévue n'est exigée que pour celles dont le taux des traitements, salaires ou rétributions, calculé conformément aux prescriptions légales et ramené à l'année, dépasse le minimum assujetti à l'impôt (1).

Or, suivant certains auteurs (2) les étrangers n'auraient pas droit à l'abattement à la base pour minimum d'existence. Il en résulterait que, en ce qui les concerne, la déclaration de l'employeur devrait être souscrite quel que soit le montant du salaire, puisque dans ce cas, le minimum imposable serait égal à zéro.

Cette théorie n'a pas été admise en pratique, les salaires versés aux étrangers doivent être déclarés dans les mêmes conditions que ceux versés aux nationaux.

II. — IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR LES PERSONNES NON DOMICILIÉES EN FRANCE

Antérieurement au décret du 20 juillet 1934, seuls les salariés ou pensionnés domiciliés en France étaient soumis à l'impôt

(1) Il en est encore ainsi malgré les dispositions du premier alinéa de l'article 38 de la loi du 28 février 1933 qui astreint les chefs d'entreprise à déclarer les sommes versées par eux à titre de commissions, ristournes, courtages, ou honoraires occasionnels, rétributions ou gratifications quelconques lorsqu'elles dépassent 4.000 francs par an pour un même bénéficiaire. La circulaire de la Direction Générale des Contributions directes n° 2069 du 15 juin 1933 dispose en effet que la déclaration continue à n'être exigée, pour les personnes ayant normalement un seul employeur, que si le montant de leurs rétributions, ramené à l'année, dépasse 40.000 francs.

(2) Notamment WAHL, *Juriscl. Fisc.*, passim.

cédulaire. Or, il est arrivé que des personnes résidant habituellement à l'étranger soient venues effectuer des travaux particuliers en France, occupant ainsi des emplois que des Français sans travail, par suite de la crise économique, auraient pu tenir.

Un mouvement s'est dessiné pour que, au moins, ces personnes soient soumises à l'impôt comme si elles résidaient en France ; l'aboutissement en a été les articles 74 et 76 du décret du 20 juillet 1934. Comme il s'agit de contribuables non établis en France, l'Etat ne pouvait songer à percevoir l'impôt suivant les règles habituelles ; c'est ainsi que fut admis, conformément à des mesures qui sont généralisées dans de nombreux pays étrangers, le principe de la retenue par l'employeur sur le salaire payé par lui.

CONDITIONS D'IMPOSITION. — Pour qu'une imposition soit perçue il faut que les services rémunérés soient effectués en France et que la rémunération ait lieu en France.

Services effectués en France. — Les traitements, indemnités, émoluments et salaires payés, pour des services effectués en France, à des personnes non domiciliées en France, ainsi que les pensions et rentes viagères servies à ces personnes sont passibles de l'impôt cédulaire. C'est ainsi que ne peut être imposé l'employé d'une entreprise française qui, domicilié à l'étranger, y utilise exclusivement son concours.

Rémunération en France. — L'impôt étant perçu par voie de retenue opérée au moment du paiement par le débiteur, cette obligation ne peut atteindre les entreprises établies à l'étranger et qui n'ont pas d'établissement en France. D'ailleurs aucune sanction ne pourrait atteindre ces entreprises si elles n'opéraient pas cette retenue au profit du fisc français. Il faut donc pour que l'impôt soit perçu que l'employeur ait au moins un établissement en France (bureau, magasin, dépôt, etc...).

BASES D'IMPOSITION. — Le montant de l'impôt est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 0/0 en ce qui concerne les traitements, salaires et autres rémunérations (alors que le taux de déduction pour frais inhérents à l'emploi n'est que de 10 0/0 pour les contribuables domiciliés). Ce taux étant destiné à couvrir, outre les frais professionnels normaux, ceux causés par l'éloignement du domicile, le texte ne prévoit pas explicitement la non imposition des allocations spéciales (frais de séjour, frais de voyages, etc...) qui, dès lors, paraissent devoir être ajoutés aux salaires proprement dits avant l'application du pourcentage forfaitaire pour frais professionnels.

En outre cette déduction forfaitaire est calculée sur le montant de la somme payée sans qu'aucune déduction préalable puisse être effectuée pour versements en vue de la constitution d'une retraite, retenues, etc...

Le montant de la réduction pour frais est fixé à 10 0/0 seulement pour les pensions et rentes viagères perçues en France par les personnes qui n'y sont pas domiciliées.

Le taux de l'impôt est le même pour les contribuables domiciliés et pour ceux qui ne le sont pas. Toutefois ceux-ci ne bénéficient ni de la déduction pour minimum d'existence ni de la réduction pour charges de famille prévues pour ceux-là.

Le lieu d'imposition est celui du paiement du salaire.

MODE D'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPÔT. — L'impôt est perçu par voie de retenue opérée par les employeurs et débirentiers sur le montant net des sommes imposables. Cette retenue a lieu au moment où le paiement est effectué. Elle est perçue pour le compte du Trésor aux caisses duquel le versement doit être opéré dans les 10 premiers jours de chaque mois.

TITRE V

IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES

Dans la catégorie de bénéfices que frappe cet impôt sont compris : les revenus des professions libérales, les revenus professionnels autres que ceux provenant de l'industrie, du commerce, de l'agriculture, des fonctions publiques et des emplois privés ; enfin, d'une manière générale, les profits tirés de toutes occupations ou exploitations lucratives non soumises à un autre impôt cédulaire.

Toutefois ne sont pas imposables à la présente cédule, mais à celle des bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices réalisés par les sociétés par actions ou à responsabilité limitée, qui sont passibles de cette dernière cédule quel que soit leur objet.

L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est établi au lieu de l'exercice de la profession lorsque les contribuables ont une installation professionnelle permanente en France.

Les bénéfices non commerciaux réalisés à l'étranger par des personnes établies en France et qui n'ont pas à l'étranger d'installation permanente, sont donc soumises à l'impôt.

En outre celui-ci est applicable aux bénéfices de même

nature que réalisent en France des personnes établies à l'étranger, et qui n'ont pas en France une installation professionnelle permanente. L'impôt est alors perçu par voie de retenue sur le montant des sommes imposables au moment où le paiement est effectué.

CHAPITRE PREMIER

IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR LES CONTRIBUABLES QUI ONT EN FRANCE UNE INSTALLATION PROFESSIONNELLE PERMANENTE

CONDITIONS D'IMPOSITION. — L'impôt est établi au lieu de l'exercice de la profession, ou, le cas échéant, du principal établissement (L. C., article 82).

Pour qu'une imposition soit dans le cas d'être établie il suffit que le contribuable exerce sa profession en France (1). Si donc le lieu d'exercice de la profession est situé à l'étranger, aucune imposition ne peut être établie en France. C'est ainsi que la personne qui, habitant en France à proximité de la frontière, exercerait sa profession à l'étranger, ne pourrait être assujettie à l'impôt cédulaire en France où elle n'exerce pas. Ce qui ne veut d'ailleurs pas dire que les honoraires acquis hors de France par un contribuable établi en France, sont exempts de l'impôt. En effet, ce contribuable exerce sa profession en France et non pas à l'étranger. C'est uniquement à raison de la réputation acquise à l'occasion de l'exercice de la profession en France qu'il se trouve appelé à exercer son art hors du territoire de la Métropole (2). C'est, en somme, une situation

(1) C. E., 11 avril 1924.

(2) Par exemple : l'avocat, le médecin, le peintre qui sont appelés à l'étranger pour y accomplir un acte de leur profession, ou l'écrivain qui tire un profit d'articles publiés dans les journaux étrangers ou de livres édités

analogue à celle du commerçant exportateur qui est imposable en France même sur les résultats des ventes effectuées à l'étranger.

Tout autre serait le cas d'un contribuable qui exploiterait plusieurs établissements sis en France et à l'étranger. Il n'y aurait alors lieu de retenir que les bénéfices se rapportant à l'établissement français.

C'est au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition qu'il y a lieu de se placer (1). Mais le contribuable soumis à la cédule des bénéfices non commerciaux est imposé même si au cours de l'année il a cessé sa profession, l'impôt étant établi chaque année sur tous les bénéfices qu'il a touchés l'année précédente (2). Toutefois si, en cours d'année, aussitôt après la cessation de son exploitation, le contribuable quitte la France, aucune imposition ne peut pratiquement être établie, la procédure spéciale de taxation, prévue pour les bénéfices industriels et commerciaux par l'article 26 des lois codifiées, n'étant pas applicable aux bénéfices non commerciaux. Mais si le contribuable assurait de l'étranger, durant les années suivantes, l'encaissement des recettes restant à percevoir à la date de la cession ou de la cessation, il serait imposé suivant les modalités prévues pour les contribuables n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France.

La nationalité du contribuable est indifférente et les étrangers sont imposables au même titre que les Français (3). Stric-

ou traduits à l'étranger, doivent l'impôt en France sur les bénéfices qu'ils en retirent (WAHL, *Journal Clunet*, 1919, p. 651).

(1) R. M. F. à M. GARNIER, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, déb. parl. Sénat, p. 1206. Etude parue au Dupont 1928, p. 529.

(2) R. M. F., n° 17023 à M. AVRIL, député, *J. O.*, 7 avril 1923, déb. parl. Ch., p. 1733.

(3) R. M. F., n° 5314 à M. GARNIER, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, déb. parl. Sénat, p. 1206; C. E., 11 avril 1924.

tement les agents consulaires et diplomatiques relèvent de cette cédule, le cas échéant, à défaut d'exonération légale (1).

CAS PARTICULIERS. — *Exploitation indirecte d'un brevet.* — L'exploitation indirecte d'un brevet consiste dans la concession de licences d'exploitation soit par le titulaire du brevet ou par ses héritiers ou ayants-droit, soit par un cessionnaire.

Lorsque les licences sont concédées par l'inventeur ou par ses héritiers ou ayants-droit, les redevances perçues de ce chef sont soumises à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Les inventeurs établis à l'étranger sont passibles dudit impôt même pour les redevances correspondant aux licences concédées à l'étranger (cet impôt est applicable, sous forme de retenue, aux redevances afférentes aux licences concédées en France par un inventeur établi à l'étranger).

Lorsque les licences sont concédées par un cessionnaire, les profits tirés de cette cession sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Concessions de marque de fabrique. — Lorsqu'une personne qui n'a pas ou n'a plus la qualité de commerçant, concède l'usage d'une marque de fabrique dont elle est et reste propriétaire, le produit de la redevance qu'elle perçoit est passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (2).

LIEU D'IMPOSITION. — Si le contribuable possède des locaux professionnels à des adresses différentes l'impôt est établi au

(1) En tous cas le Consul *français* d'une nation étrangère est certainement passible de l'impôt sur le montant net des profits réalisés en sa qualité de consul (R. M. F. à Q. n° 17914 posée à la Chambre le 18 mai 1923 par M. GUICHENNE).

(2) R. M., n° 7500 à M. CHASSAIGNE-GOYON, député, *J. O.*, 19 juillet 1934, déb. parl. Ch., p. 2112.

lieu du principal établissement. Le lieu du domicile du contribuable n'est donc celui de l'imposition que lorsque l'établissement unique ou principal s'y trouve situé. Cette règle est à rapprocher de la disposition qui détermine le lieu d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

En présence de sociétés non commerciales exploitées en nom collectif chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Si la société est exploitée en commandite simple, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfice et, pour le surplus, au nom de la société.

Toutefois les impositions ainsi comprises dans les rôles au nom des associés n'en demeurent pas moins des dettes sociales (L. C., article 82).

Dans les cas où des contribuables exploitent leur profession en société (1) et effectuent en outre des travaux pour leur compte personnel, les bénéfices réalisés en société sont imposables au nom de chaque associé pour la part leur revenant, au lieu où la société possède ses locaux professionnels ; et les bénéfices provenant des opérations individuelles sont imposables au nom de chaque associé au lieu où il exerce en propre sa profession (2). Cette solution est susceptible, notamment, de recevoir son application dans le cas d'architectes, d'avocats étrangers exerçant en société la profession de conseils juridiques, etc...

TENUE D'UNE COMPTABILITÉ. DÉCLARATIONS. — Les contribuables soumis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commer-

(1) Il ne peut s'agir, évidemment, que de sociétés de personnes, les seules qui soient passibles de cette cédula.

(2) R. M. F., *J. O.*, 25 juin 1930, *B. O. C. D.*, 1930, p. 408.

ciales sont tenus d'avoir un livre journal qui présente jour par jour le détail de leurs recettes professionnelles (L. C., article 92).

Aucune prescription n'interdit la tenue d'une comptabilité en monnaie étrangère. Toutefois on sait que l'Administration des Contributions directes ne retient les résultats d'une telle comptabilité, en matière de bénéfices commerciaux notamment, qu'à titre de simples renseignements. Dans la pratique rien n'est cependant plus simple que la transformation des résultats en francs français au cours du jour de la clôture de l'exercice.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère les comptes fournis ne sont également retenus qu'à titre de simples renseignements. Il appartient alors au contribuable de fournir tous documents susceptibles de faire preuve, circonstances que le service local est seul à même d'apprécier, sauf recours des redevables devant les Tribunaux Administratifs. Si les justifications ne sont pas apportées (traduction des pièces principales par un traducteur juré par exemple) le contrôleur est en droit d'écarter la comptabilité; le bénéfice imposable est alors déterminé d'office et l'impôt est majoré de 25 0/0.

La déclaration est adressée au Contrôleur des Contributions directes du lieu où le contribuable exerce sa profession ou possède son principal établissement (L. C., article 85). Si le contribuable exerce sa profession hors du lieu de son domicile, il doit souscrire une déclaration spéciale pour l'établissement de l'impôt cédulaire.

CHAPITRE II

IMPOSITION DES REVENUS PERÇUS PAR LES CONTRIBUABLES QUI N'ONT PAS EN FRANCE D'INSTALLATIONS PROFESSIONNELLES PERMANENTES

Avant l'application des décrets du 20 juillet 1934, seuls étaient passibles de cet impôt les contribuables possédant en France une installation professionnelle permanente.

Tous les contribuables établis à l'étranger qui venaient occasionnellement exercer leur profession en France, sans y avoir d'installation propre, échappaient à l'impôt.

CONDITIONS D'IMPOSITION. — Pour être dans le cas d'être imposé il faut déployer son activité en France et y être rémunéré.

a) *Déployer son activité en France.* — Les sommes payées, en rémunération de l'activité déployée en France dans l'exercice d'une profession passible de cet impôt, à des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France, ainsi que les bénéfices, revenus, produits et redevances passibles du même impôt, qui sont réalisés en France par les mêmes personnes ou sociétés, sont imposables. Ces dispositions visent donc aussi bien les revenus perçus en France par un avocat ou un médecin étranger venu en consultation que ceux perçus par un inventeur ou un compositeur exerçant à l'étranger mais percevant ses droits en France. Elles visent aussi les contribuables qui, ayant une installation permanente

en France, l'ont abandonnée pour se fixer à l'étranger et qui durant les années suivantes procèdent à l'encaissement des sommes restant dûes au jour de leur départ.

b) *Etre rémunéré en France.* — L'impôt étant perçu par voie de retenue sur les sommes payées il faut que le paiement émane d'une personne ou d'une société ayant une attache en France. Le législateur français ne peut en effet prendre des mesures destinées à atteindre des personnes n'ayant aucune attache (résidence, établissement ...) avec la France. Par ailleurs si le débiteur de sommes se refusait à effectuer cette retenue, aucun moyen de coercition ne pourrait être employé contre lui.

BASES DE L'IMPÔT. TAUX. — Pour les contribuables ayant en France une installation professionnelle le revenu imposable est déterminé au moyen d'un livre journal dont la tenue est obligatoire. Ce revenu est constitué par la différence entre les recettes brutes et les frais professionnels réellement supportés. Mais ce procédé ne peut être appliqué aux contribuables qui n'ont pas d'installation permanente en France. Pour ceux-ci le montant du revenu imposable est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 0/0 sans que l'Administration ou le contribuable puisse prouver que ce taux est trop ou pas assez élevé. Le taux de l'impôt est le même que celui prévu pour les contribuables disposant en France d'installations professionnelles permanentes ; toutefois aucune déduction n'est appliquée pour minimum d'existence et aucune réduction pour charges de famille n'est accordée.

Cas particulier : Artistes de théâtre organisant eux-mêmes des représentations. — En ce qui concerne les artistes de théâtre ou de music-halls, musiciens et autres non domiciliés en France et qui y organisent occasionnellement eux-mêmes et

pour leur propre compte des représentations ou des concerts, l'impôt est dû à raison des trois quarts de la recette effective, défalcation faite du montant des droits et taxes frappant les entrées.

LIEU D'IMPOSITION. — Etant donné le mode de perception de l'impôt, le lieu d'imposition est celui où le paiement rémunérant l'activité déployée en France, est effectué.

MODALITÉS D'IMPOSITION : OBLIGATIONS DES EMPLOYEURS. — Les contribuables n'ont aucune déclaration à souscrire, l'impôt est perçu par voie de retenue opérée sur le montant net des sommes imposables, au moment où leur paiement est effectué. Ce sont les particuliers, sociétés et associations payant les sommes imposables qui sont tenus d'effectuer, pour le compte du Trésor, la retenue de l'impôt. Ils versent aux caisses publiques, dans les dix premiers jours de chaque mois, le produit des retenues afférentes au paiement qu'ils ont fait au cours du mois précédent.

Ceux qui n'ont pas effectué dans ce délai les versements dont ils sont responsables ou qui n'ont fait que des versements insuffisants sont personnellement redevables des droits non versés majorés de 25 0/0. Ces droits sont alors perçus par voie de rôles qui peuvent être mis en recouvrement jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les revenus imposables ont été payés.

En ce qui concerne les artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens ou autres non domiciliés en France qui organisent occasionnellement et pour leur propre compte des représentations ou des concerts, l'impôt est acquitté en même temps que la taxe sur les spectacles ou que le droit des pauvres, si cette taxe n'est pas exigible.

TITRE VI

DISPOSITIONS COMMUNES A DIVERS IMPOTS CÉDULAIRES ET A L'IMPOT GÉNÉRAL

A. — Imposition des contribuables disposant de revenus professionnels provenant de sources différentes.

Lorsqu'un contribuable dispose à la fois de revenus provenant de traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ou de bénéfices taxables d'après le même tarif conformément à l'article 23 des lois codifiées (professions artisanales) et de bénéfices des professions non commerciales autres que les bénéfices des charges et offices, il est imposé pour l'ensemble de ces revenus et bénéfices, déterminés suivant le mode propre à chaque catégorie, sous une cote unique établie au titre de celui des impôts cédulaires auquel correspond le chiffre de revenus le plus élevé (L. C., article 101).

Si les professions sont exercées en France l'imposition doit donc être établie soit dans la commune où les contribuables sont « domiciliés » soit dans celle du lieu d'exercice de la profession ou, le cas échéant, du principal établissement, suivant la nature du revenu le plus élevé. Il résulterait de l'application littérale de la loi qu'un contribuable domicilié et salarié à

l'étranger, mais exerçant en France, où il posséderait une installation permanente, une profession non commerciale serait imposable au lieu de son domicile et non pas au lieu de l'exercice de la profession, si son salaire était plus élevé que ses bénéfices non commerciaux. Aucune imposition ne pourrait donc être établie en France. Inversement un contribuable domicilié et salarié en France (ou bénéficiaire d'une rente viagère) et titulaire à l'étranger de bénéfices non commerciaux moins élevés que son salaire, serait imposable en France pour le montant de ces deux sources de revenus.

Mais le but de cette disposition étant de ne soustraire à l'impôt qu'une seule fois la part correspondante au minimum d'existence, dans le cas où l'une des deux sources de revenus est perçue à l'étranger, cette double déduction n'est plus, en principe, à redouter et les règles normales d'imposition sont applicables.

On peut donc dire que cet article ne joue pas dans le cas où l'une des sources de revenus provient de l'étranger.

Par ailleurs cette disposition n'est pas applicable lorsque l'une des sources de revenus est imposée par voie de retenue lors du paiement. Dans ce cas, en effet, il n'est pas fait état du minimum d'existence pour le calcul de l'impôt.

B. — Réductions et déductions d'impôts pour charges de famille.

Sous réserve des traités de réciprocité qui existent actuellement ou qui seront passés entre la France et les pays étrangers, les réductions d'impôts ou de taxe (impôts cédulaires), les dégrèvements à la base, les déductions accordées par les lois en vigueur pour des raisons de charges de famille (impôt général sur le revenu) ne sont applicables qu'aux citoyens français

et aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat (Cf. L. C., article 138).

Il semble cependant que les dégrèvements pour charges de famille devraient être accordés sans distinction de nationalité, en se basant simplement sur le fait que, à ressources égales, un contribuable devrait payer d'autant moins d'impôts qu'il est plus chargé de famille. Les lois fiscales n'ont pas pour but d'encourager la natalité en venant en aide à des familles nombreuses, mais simplement de rétablir l'égalité vis-à-vis du contribuable qui supporte, pour chacune des personnes à sa charge, un certain chiffre d'impôts de consommation, en lui consentant, sur ses impôts directs, une sorte de ristourne égale à ce chiffre (1).

Cependant le rapporteur de la loi de 1924 ne semble avoir eu en vue que les répercussions des mesures fiscales sur la natalité (2). En réalité les vraies raisons de cette mesure ont été, d'une part le souci de trouver de nouvelles ressources, d'autre part l'espoir de favoriser l'extension des rapports internationaux et la protection des Français à l'étranger par l'octroi de dégrèvements de réciprocité, et enfin par l'idée, bien naturelle en pleine période de dévalorisation du franc, de ne pas favoriser exceptionnellement les étrangers qui n'en souffraient pas dans la même mesure que les Français, en les faisant contribuer pour une plus grande part au redressement de la situation financière.

(1) TROTABAS. *Revue Science et législation financières*, 1927, p. 441.

(2) « Il n'est pas douteux que le législateur a entendu par ces mesures (les dégrèvements pour charges de famille) encourager la natalité française. Quel que soit l'intérêt que nous portions à la vitalité des nations étrangères, nous ne pouvons donner une prime à cette vitalité. Il y a là une application de la loi qui est contraire à l'intention du législateur et qui nécessite une rectification législative » (Rapport BÉRENGER ; Sénat, documents parl. annexe 160, 1924, p. 140).

La loi subordonne expressément l'octroi aux étrangers du bénéfice des dégrèvements pour charges de famille à la réciprocité diplomatique résultant de traités conclus avec l'Etat auxquels ces étrangers ressortissent ; cette condition n'est pas remplie au cas de simple réciprocité législative ou de fait (1).

Lors du vote de la loi de 1924 aucune nation n'avait conclu avec la France de traité prévoyant explicitement l'allocation réciproque des avantages accordés en matière fiscale pour charges de famille (2).

Mais les étrangers dont le pays d'origine a conclu avec la France une convention contenant la clause : « Les ressortissants de chacune des hautes parties contractantes ne seront pas assujettis sur le territoire de l'autre à des impôts, taxes, contributions, de quelque nature que ce soit, autres ou plus élevés que ceux perçus sur les nationaux », se trouvent assimilés aux nationaux pour l'application des lois fiscales et sont dans le cas de bénéficier des atténuations d'impôts pour charges de famille. D'autre part, certains pays ont passé avec la France des traités qui leur assurent, pour l'établissement de l'impôt, la clause de la nation la plus favorisée ; aussi leurs ressortissants bénéficient-ils le cas échéant des atténuations d'impôts pour charges de famille.

Les pays qui ont actuellement passé avec l'Etat français un traité de nature à faire bénéficier leurs ressortissants de ces avantages, sont les suivants :

(1) C. E., 3 juin 1927, *Lebon Chr.*, 1927, p. 644.

(2) Depuis, 4 pays ont signé avec la France des traités prévoyant explicitement l'allocation réciproque des avantages accordés en matière fiscale pour charges de famille : Belgique, convention du 9 décembre 1925. Luxembourg, convention du 16 janvier 1926. Pays-Bas, convention du 8 février 1927. Sarre, convention du 12 novembre 1928.

Allemagne.	Grèce.	Pays-Bas.
République Argentine.	Guatemala.	Pérou.
Autriche.	Haïti.	Perse.
Belgique.	Honduras.	Pologne.
Canada.	Hongrie.	Portugal (1).
Chili.	Italie.	Roumanie.
Colombie.	Japon.	Royaume des Serbes,
Costa-Rica.	Lettonie.	Croates et Slovénes.
Danemark.	Libéria.	Sarre.
République Domini-	Lithuanie.	Siam.
caine.	Luxembourg.	Suède.
Equateur.	Mascate.	Suisse.
Espagne.	Mexique.	République Tchéco-Slo-
Esthonie.	Nicaragua.	vaque.
Etats-Unis d'Amérique.	Norvège.	Turquie.
Finlande.	Panama.	Venezuela.
Grande-Bretagne.	Paraguay.	

Il a, en outre, été décidé que les mêmes avantages seraient accordés aux réfugiés russes devenus apatrides (2), ainsi qu'aux réfugiés arméniens (3).

Bien que cette liste soit fort étendue, il est encore des pays importants qui n'ont, avec la France, aucun traité de réciprocité de cette nature. On peut citer notamment : l'Australie, la Bolivie, le Brésil, la Bulgarie, la Chine, la Corée, l'Egypte (4)

(1) A dater du 1^{er} janvier 1935 seulement.

(2) La définition du russe apatride a été donnée dans un arrangement relatif à la délivrance des certificats d'identité aux réfugiés russes, signé à Genève, le 12 mai 1926. Est considéré comme tel : « Toute personne d'origine russe qui ne jouit pas ou ne jouit plus de la protection du gouvernement de l'U. R. S. S. et qui n'a pas acquis une autre nationalité ». Pour justifier de leur qualité ces personnes doivent produire soit le certificat d'identité dit « Nansen » dont la délivrance a été prévue par cet arrangement, soit une carte d'identité portant la mention « Réfugié russe ».

(3) Ces avantages leur sont accordés sur présentation de leur carte d'identité portant la mention « réfugié d'origine arménienne » (décision du Ministre des Finances du 27 juin 1927).

(4) C. E., 23 décembre 1932.

l'Ethiopie, l'Inde, le Salvador, la Syrie, l'U. R. S. S., l'Uruguay, etc...

Les ressortissants des pays sous mandat qui n'ont pas conclu de traités avec la France, ne peuvent prétendre à ces atténuations même si le pays, sous le mandat duquel ils sont placés, en a signé un pour ses propres ressortissants. Tel est le cas de l'Egypte (soumise au régime des capitulations) protégée britannique, bien qu'un traité ait été conclu entre la Grande-Bretagne et la France (1).

Lorsque des pays sont sous le mandat de la France, ils ne peuvent être considérés comme pays de protectorat et bénéficier de ces mesures, à moins de convention particulière. C'est ainsi que les Syriens ne peuvent bénéficier des dégrèvements pour charges de famille (2).

Mais ces dégrèvements sont applicables, en dehors des Français, aux originaires des colonies françaises ou des pays de protectorat, alors même qu'ils n'auraient pas la qualité de « citoyens français » (3).

En somme la conclusion d'un traité de réciprocité est, pour les ressortissants des pays étrangers, une condition nécessaire pour avoir droit au dégrèvement. La jurisprudence et la doctrine administrative en fournissent de nombreux exemples.

C'est ainsi, que, s'il appartient à un pays qui n'a pas conclu

(1) R. M. F., n° 37 à M. FABRY, député, *J. O.*, 3 mai 1929, déb. parl. Ch., p. 1608.

(2) R. M. F. à M. BENDER, député, *J. O.*, 24 février 1926, déb. parl., p. 924.

(3) La question a été posée de savoir si les originaires des vallées d'Andorre, établis sur le territoire français, peuvent prétendre aux dégrèvements pour charges de famille. Cette question doit être résolue par l'affirmative. Les Andorrans sont, en effet, ressortissants français et il y a lieu par suite de les admettre, au point de vue des avantages considérés, au même traitement que les nationaux (*B. O. C. D.*, 1932, p. 14).

de traité de cette nature avec la France, un étranger qui y habite depuis 30 ans, qui s'est marié en France et dont les enfants sont nés en France, ne peut bénéficier des atténuations d'impôts pour charges de famille (1) ; il en est de même pour un contribuable domicilié en France, marié avec une Française qui garde à sa demande ainsi que son enfant la nationalité française (2), même si celui-ci sert sous les drapeaux (3).

Réciproquement d'ailleurs un contribuable marié avec une femme ayant conservé sa nationalité et ressortissant à un pays n'ayant pas conclu de traité avec la France, bénéficierait néanmoins pour elle et pour ses enfants des dégrèvements pour charges de famille.

Enfin les charges de famille des étrangers dont les enfants, français en vertu du paragraphe 3 de la loi du 22 juillet 1893, du paragraphe 4 de la loi du 26 juin 1889, et de l'article 8 du Code civil, auraient conservé le droit de décliner dans l'année suivant celle de leur majorité leur qualité de français, sont soumises aux mêmes règles que si ces sujets étaient étrangers (4).

Pour déterminer si le contribuable est français ou s'il appartient à une nation étrangère ayant conclu un traité de réciprocité avec la France, on se place au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (5).

(1) R. M. F., *J. O.*, 16 décembre 1927 ; *Répertoire Garnier*, article 16020.

(2) R. M. F., n° 15162 à M. FRANKLIN-BOUILLON, député, *J. O.*, 16 mars 1928, déb. parl. Ch., p. 1602. Mais si cette femme était cotisée personnellement à un impôt cédulaire, elle aurait le droit de bénéficier des dégrèvements prévus pour les Français.

(3) R. M. F., n° 4060 à M. DELAROCHE-VERNET, député, *J. O.*, 27 mai 1925, déb. parl. Ch., p. 2440.

(4) R. M. F., n° 4247 à M. SOULIER, député, *J. O.*, 9 juillet 1925, déb. parl. Ch., p. 3261.

(5) C. E., 3 juin 1927, Recueil quest. fisc., 1927, p. 162.

Il y a lieu d'ajouter qu'un contribuable de nationalité étrangère en instance de naturalisation est soumis, *jusqu'au décret* lui accordant cette naturalisation, à toutes les conséquences juridiques découlant de sa qualité d'étranger et notamment à celles concernant les dégrèvements pour charges de famille (1).

DÉCLARATION A SOUSCRIRE POUR BÉNÉFICIER DE CES DÉGRÈVEMENTS. — Il résulte des termes de l'article 103 des lois codifiées : que c'est au « Contrôleur du lieu de leur domicile » que les contribuables doivent, pour bénéficier des dégrèvements pour charges de famille, faire parvenir une déclaration indiquant les nom, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances de nature à justifier que ces personnes peuvent être considérées comme étant bien à leur charge.

Si la loi a choisi le lieu du domicile, c'est seulement pour que le contribuable n'ait à faire la déclaration qu'une seule fois dans l'endroit où sont centralisés les renseignements pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, quand il est soumis à cet impôt. Aussi lorsqu'un contribuable passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou de l'impôt foncier en France, est domicilié à l'étranger, c'est au Contrôleur du lieu d'exercice de la profession ou de la situation des immeubles qu'il doit adresser la déclaration tendant à prouver la catégorie dans laquelle se trouve compris son revenu net global et, avec l'indication des liens qui les unissent à lui, l'existence des personnes n'ayant pas en France de revenus distincts de ceux qui servent de base à son imposition.

Le fait de ne pas avoir de domicile en France et de ne pas

(1) C. E., 3 juin 1932, *B. O. C. D.*, 1932, p. 417.

être cotisé à l'impôt général sur le revenu ne peut en effet priver un contribuable du droit à la réduction de son impôt cédulaire quand il est, par ailleurs, dans le cas d'en bénéficier (1). Le montant de la réduction applicable à l'impôt sur les salaires (2) est alors calculé d'après le taux de réduction le plus élevé, si le contribuable apporte la preuve au Contrôleur du lieu de l'imposition que son revenu total, défalcation faite des déductions légales, n'est pas supérieur au montant du revenu à partir duquel le taux de réduction est plus élevé. A défaut de cette preuve le taux applicable est le taux le plus bas et le montant de la réduction doit être limité à 800 francs par enfant à charge (3). Le soin de déterminer ce qu'il faut entendre par « preuve » est laissé à l'appréciation du service local.

CONSÉQUENCES DU DÉFAUT DE DÉGRÈVEMENT POUR CHARGES DE FAMILLE.

— Les ressortissants des pays qui ne bénéficient pas des atténuations d'impôts pour charges de famille sont exclus de l'application :

1° des réductions accordées sur les impôts cédulaires par les articles 66 et 102 des lois codifiées.

2° des déductions prévues en matière d'impôt général sur le revenu par l'article 115 des lois codifiées à l'égard des contribuables mariés ou des contribuables veufs ayant à leur charge des enfants issus de leur mariage.

Pour l'application des majorations prévues par l'article 118 des lois codifiées, en matière d'impôt général sur le revenu, il

(1) C. E., 20 mars 1934, GRIÈRE (Loiret), *Gaz. du Pal.*, 1934, 1870.

(2) Seul impôt pour lequel le taux de réduction varie suivant le montant du revenu imposable

(3) Cf., R. M., n° 15383 à M. Gros, député, *J. O.*, 10 avril 1932, déb. parl. Ch., p. 2069.

n'est fait aucune distinction tirée de la nationalité du redevable. Il en résulte que, alors même qu'ils n'auraient pas droit aux atténuations d'impôt pour charges de famille, les étrangers n'en doivent pas moins échapper à ces majorations s'ils se trouvent avoir des personnes à leur charge.

TITRE VII

IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

CHAPITRE PREMIER

CONDITIONS D'IMPOSITION

L'impôt général sur le revenu est dû au 1^{er} janvier de chaque année par toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle (L. C. article 105).

RÉSIDENCE ET DOMICILE. — Cette disposition est absolue et il semble bien que c'est intentionnellement que le législateur n'a fait mention que de la condition de résidence, à l'exclusion de celle de domicile. En effet l'article 108 du même texte, traitant du lieu d'imposition, distingue suivant que le contribuable a une ou plusieurs résidences en France, mais ne prévoit rien en ce qui concerne le contribuable qui a son domicile en France sans y avoir de résidence. Cet article pourrait cependant faire supposer que, dans la loi, la résidence habituelle désigne le domicile, c'est-à-dire le centre des affaires, car ce texte porte que si un contribuable a plusieurs résidences, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son *principal établisse-*

ment, ce qui est la définition même du domicile (Code civil, article 102). Certains auteurs en ont conclu que la possession du domicile en France pouvait être considérée comme une condition suffisante justifiant l'assiette de l'impôt. Ce qui semble inexact. D'une part le législateur ne parle que de la résidence habituelle et on ne peut le suspecter d'avoir confondu domicile et résidence puisque l'on trouve plus loin des dispositions relatives à l'imposition des résidents *non domiciliés*. D'autre part les mots « principal établissement » de l'article 108 signifient simplement « résidence principale », puisque le principal établissement ne peut être pris, aux termes mêmes de cet article, que parmi les « plusieurs résidences » appartenant au contribuable. C'est l'avis du Conseil d'Etat qui a décidé que, lorsqu'un contribuable s'était installé dans un immeuble lui appartenant et où il avait établi son habitation principale, il se trouvait y avoir son principal établissement, aux termes des dispositions de l'article 108 des lois codifiées, bien qu'il eut conservé son domicile légal dans une autre localité (1). On peut donc dire que la seule possession en France d'un domicile légal, simple attache nominale, non accompagnée soit de l'habitation effective, soit de la disposition d'une résidence habituelle, ne peut entraîner l'imposition. Tout se réduit à la résidence. En aucun cas celui qui n'a pas en France une résidence habituelle, ne peut être assujetti à l'impôt général (2). Et réciproquement toute personne ayant en France une résidence satisfaisant aux conditions légales doit être soumise à l'impôt (3). Si le contribuable

(1) C. E., 11 juillet 1930, Dupont, 1931, p. 29 ; C. E., 23 janvier 1931, Dupont, 1931, p. 326.

(2) R. M. F., n° 5734 à M. GRINDA, député, *J. O.*, 20 janvier 1926, déb. parl. Ch., p. 92 ; R. M. F., n° 8351, *J. O.*, 17 juillet 1926, déb. parl. Ch., p. 2953 ; C. E., 3 mai 1922.

(3) R. M. F., n° 5240 à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 6 novembre 1925, déb. parl. Ch., p. 3615.

a en France à la fois son domicile et sa résidence qui, en fait, la plupart du temps, se trouveront au même lieu mais pourraient cependant être distincts, la résidence, du point de vue fiscal, se confondra avec le domicile et c'est au lieu du domicile que l'impôt sera établi. Mais si le contribuable a son domicile hors de France et sa résidence en France, cette résidence suffira à le rendre imposable.

Pour qu'un contribuable soit passible de l'impôt, il faut donc et il suffit qu'il ait en France au 1^{er} janvier, soit sa résidence habituelle, soit le lieu de son séjour principal.

SECTION I. — Contribuables n'ayant pas en France le lieu de leur séjour principal.

NÉCESSITÉ D'UNE RÉSIDENCE HABITUELLE. — Ces contribuables ne sont assujettis à l'impôt que s'ils ont en France une résidence habituelle.

La résidence suppose des locaux destinés à l'habitation personnelle de l'imposable ou des membres de la famille dont il est le chef. Il faut notamment que le local dont il dispose soit habitable. C'est ainsi qu'un contribuable ne peut être considéré comme ayant conservé une habitation à sa disposition en France du seul fait que ses meubles sont remisés dans un local qui ne sert que de garde-meubles (1). Par ailleurs ne sont pas imposables les personnes qui n'ont en France aucune résidence à leur disposition bien qu'elles y possèdent des propriétés (2) ou des exploitations productives de revenu. Il peut paraître singulier que le législateur, qui assujettit à l'impôt général des

(1) C. E., 17 mars 1933, *Gaz. du Pal.*, 16 mai 1933.

(2) R. M. F. à Q., n° 5255 posée au Sénat le 22 juin 1922 par M. FRANÇOIS-ALBERT.

étrangers venus en France y dépenser leurs revenus pendant une période déterminée, les en exempte quand c'est précisément de la France qu'ils tirent leurs revenus (1). Mais la raison de la différence se trouve dans ce fait que le caractère éminemment personnel de l'impôt général doit le rattacher à un élément purement relatif à la personne comme l'est la résidence.

Le qualificatif « habituelle » ajouté par le législateur au mot « résidence » implique l'idée qu'il n'entend pas s'arrêter à un fait passager.

La loi a d'ailleurs donné de la résidence habituelle une définition précise (2) : « Sont considérés comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque dans ce dernier cas la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année » (L. C., article 105).

A. — *Possession d'une habitation à titre de propriétaire ou d'usufruitier.*

Posséder une habitation à sa disposition, c'est se comporter comme ayant droit à un logement et comme étant disposé à

(1) BOCQUET. *Op. cit.*, t. V, p. 12.

(2) C'est bien une définition qu'a voulu donner le législateur, car le rapport de M. AIMON, présenté au Sénat le 27 novembre 1913 indique « qu'une règle uniforme est applicable à tous ceux, français ou étrangers, qui ont sur notre territoire une résidence, c'est-à-dire qui, suivant la définition même du texte législatif disposent d'une habitation en qualité de propriétaires ou de locataires ». Mais, à vrai dire il semble que le texte n'a pas pour objet de définir la résidence habituelle mais, au contraire, d'assimiler aux personnes qui ont une résidence habituelle en France, celles qui sans en avoir, ont une habitation répondant aux conditions fixées.

l'utiliser. Il n'est pas nécessaire qu'on l'habite ni même qu'on ait la certitude ou la volonté formelle de jamais l'habiter. Le propriétaire, usufruitier d'un immeuble affecté en tout ou en partie à son usage privé, se trouve dans le cas d'être assujéti à l'impôt même s'il n'occupe pas d'une façon effective le logement qu'il s'est réservé.

Lorsque dans un immeuble sis en France et donné en location, un propriétaire garde pour son propre usage un appartement ou une chambre dans la pensée qu'il pourra l'occuper personnellement, il est réputé avoir une résidence habituelle en France (1). C'est ainsi qu'un contribuable résidant à l'étranger et propriétaire en France d'un immeuble dont il donne la jouissance à ses parents, mais où il séjourne à l'occasion de ses congés périodiques comme simple invité, est imposable si l'Administration est en mesure d'établir que la location faite aux parents ne prive pas, en fait, l'intéressé de la jouissance de sa propriété (2). Il en est de même pour un contribuable domicilié à l'étranger, mais propriétaire en France d'un immeuble qu'il prétend affecter à l'usage de son fils et où il ne demeure personnellement qu'à titre occasionnel et comme invité, mais où, en fait, il conserve la jouissance de l'habitation, alors que son fils, qui ne possède aucun revenu personnel lui permettant de payer un loyer à son père, est domicilié en Belgique (3).

Il y a « habitation » alors même que le local qui est à la disposition du contribuable est exigü et disproportionné avec l'importance de ses ressources, pourvu qu'il puisse y habiter. Il en est encore ainsi lorsque le logement est vide de meubles,

(1) C. E. 20 mai 1931, n° 10672, Dupont, 1931, p. 539.

(2) R. M. B. à M. FAYSSAT, député, *J. O.*, 21 juin 1933, déb. parl. Ch., p. 2967.

(3) C. E., 19 juillet 1933, *Gaz. du Pal.*, 31 octobre 1933.

car le propriétaire a encore dans ce cas un local d'habitation à sa disposition (1). Il importe peu qu'on ne puisse pas occuper l'immeuble personnellement. Un propriétaire de nationalité étrangère expulsé de France est imposable si des membres de sa famille non susceptibles de faire l'objet d'une imposition distincte à l'impôt général disposent de son habitation (2).

Est également considéré comme ayant sa résidence habituelle en France, l'étranger qui y possède une villa où sa famille passe la saison des bains de mer, bien que, personnellement, il n'y fasse pendant la même saison, que de courts séjours à intervalles très irréguliers et bien que son immeuble reste complètement fermé et inhabité pendant tout le reste de l'année (3). Mais lorsque par un cas de force majeure (l'état de guerre par exemple) un contribuable domicilié hors de France s'est trouvé dans l'impossibilité absolue de disposer pour lui ou les membres de sa famille de la résidence habituellement à sa disposition en France, il n'est pas passible de l'impôt général (4).

La majorité des auteurs (5) estime qu'un local n'est plus à la disposition du contribuable lorsque celui-ci cherche à le vendre ou à le louer. La question de savoir si l'absence de tout

(1) Cf. R. M. B., n° 9333, *J. O.*, 16 septembre 1930. On a soutenu, en sens contraire, que n'étant pas, en fait, habitable par suite de l'absence de meubles, la maison en question ne peut être considérée comme une résidence (solution Dupont, 1927, p. 409).

(2) C. E., 23 décembre 1927. *Lebon Chr.*, p. 1261 ; C. E., 8 mars 1929, *R. O.*, 5247. Mais l'imposition ne pourrait être établie si les membres de la famille, non imposables distinctement, n'avaient pas à leur disposition d'habitation située en France (C. E., 23 décembre 1927, Dupont, 1929, p. 401).

(3) R. M. F., n° 6647 à M. MICHEL, député, *J. O.*, 27 mai 1926, déb. parl. Ch., p. 2223.

(4) C. E., 18 mai 1928, *Gaz. du Pal.*, 1928. 2. 393 ; S. 1929. 3. 12.

(5) WAHL. *Journal Chûnet*, 1916, p. 1095 et suivantes ; BOCQUET. *Op. cit.*, t. V, p. 14.

tiers occupant l'immeuble provient de ce que le propriétaire ou l'usufruitier n'a pas trouvé de locataire ou, au contraire, de ce qu'il n'en a pas cherché, restant une question de fait ; mais il semble certain que, dans le premier cas, l'impôt ne peut être dû parce qu'on ne peut alors considérer que l'habitation soit à la disposition du propriétaire ou de l'usufruitier étant donné qu'il entend au contraire ne pas s'en réserver la jouissance. Ce n'est pas l'avis de la jurisprudence qui a jugé d'une part, que devait être considéré comme ayant en France une résidence habituelle un contribuable étranger, propriétaire en France d'une villa qu'il vient habiter chaque année plusieurs mois, mais qu'il donne généralement en location l'hiver ; car ce fait ne peut enlever à la villa dont il s'agit le caractère d'une habitation affectée à l'usage personnel du requérant et demeurant à sa disposition (1) et d'autre part qu'un contribuable qui possède en France une villa meublée à sa disposition est passible de l'impôt général bien que cette villa ait été mise en vente (2).

Il semble qu'on a surtout voulu éviter que, par un artifice (locations de courtes durées, mises en vente illusoire), les contribuables n'aient cherché à se soustraire à l'impôt.

Enfin, il n'est pas nécessaire que l'endroit habité soit un immeuble, les forains et les mariniers habitant des roulottes ou des péniches dont ils sont propriétaires, peuvent être imposés.

Malgré le silence de la loi il faut ajouter aux personnes qui possèdent une habitation à titre de propriétaire ou d'usufruitier, celles qui possèdent un droit d'usage ou d'habitation et leur appliquer les mêmes règles. Il s'agit, en effet, de droits réels qui constituent un usufruit partiel.

Il y a lieu d'ajouter que pour la résidence ayant sa source

(1) C. E., 23 novembre 1928, Dupont, 1929, p. 107.

(2) C. E., 20 mai 1931, Dupont, 1931, p. 539.

dans un droit réel il suffit qu'elle existe au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition sans qu'il soit nécessaire, comme pour la location, d'envisager sa durée passée ou future (1).

B. — *Possession d'une habitation à titre de locataire.*

Tandis que la loi considère que les titulaires de droits réels ont avec le territoire français une attache permanente suffisamment marquée, elle estime par contre que la possession d'un local d'habitation, en vertu du simple droit personnel résultant du contrat de louage, doit, pour constituer une résidence autorisant l'établissement de l'impôt général, avoir pour base une location conclue pour une année au minimum soit par convention unique, soit par conventions successives. On a ainsi voulu soustraire à l'impôt les personnes qui, périodiquement, passent en France plusieurs semaines ou même plusieurs mois sans conserver la disposition d'une habitation dans l'intervalle de leurs séjours.

Mais cette présomption souffre la preuve contraire. C'est ainsi que bien qu'ayant à sa disposition au 1^{er} janvier un appartement en France, en vertu d'une location dont la durée dépasse un an, un étranger peut être considéré comme n'ayant pas en France d'habitation au sens légal, si cet appartement n'a pas été meublé et si, en outre, l'intéressé n'a pas effectivement séjourné en France au cours de la location.

DÉFINITION DU LOCATAIRE. — Le locataire est la personne qui habite l'immeuble d'autrui en vertu d'un contrat de bail, que ce bail confère un droit personnel comme la majorité des baux

(1) R. M. F., n° 10832 à M. PETSCHÉ, député, *J. O.*, 18 février 1927, déb. parl. Ch., p. 443.

ou un droit réel comme l'emphytéose, le bail à complan ou le bail à covenant. Il est indifférent que la location ait son origine dans une convention écrite ou verbale. Mais par « location » il faut entendre toutes les jouissances assimilées à la location ; ainsi la personne qui est successivement sous-locataire puis locataire du même immeuble, est soumise à l'impôt si les deux contrats réunis sont faits pour un an au moins, quoique la durée de chacun d'eux n'atteigne pas une année. De même la personne qui occupe un immeuble successivement comme habitant d'abord chez son patron à titre d'employé, puis comme habitant, en son nom personnel, à titre de successeur du patron, par exemple.

HABITATION A L'HÔTEL. — Le fait que le contribuable habite dans un hôtel meublé ne le dispense pas de l'impôt, pourvu que cette habitation corresponde aux conditions établies par la loi, c'est-à-dire qu'il existe une convention relative à la durée de l'occupation et au prix de la pension. Si l'occupation se prolonge seulement au jour le jour ou si le locataire n'a pas convenu d'un prix de pension pour une durée déterminée avec son logeur, il pourra rester un an à l'hôtel sans être assujetti à l'impôt (1). Mais dans la pratique on ne voit guère comment il pourrait y avoir résidence à l'hôtel sans convention.

HABITATION D'UN APPARTEMENT MEUBLÉ. — L'occupation d'appartements meublés peut également motiver l'établissement de l'impôt : le fait d'habiter un logement meublé et loué au mois n'est pas de nature à affranchir un contribuable de l'impôt général si l'intéressé remplit par ailleurs les autres conditions

(1) Le lieu du séjour principal étant, par hypothèse, à l'étranger.

prévues par la loi pour être imposable et notamment s'il a en France une résidence habituelle (1). Mais l'impôt ne paraît dû que si cette occupation, d'une durée inférieure à une année au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, est la conséquence d'une convention expresse ou tacite qui en spécifie la durée, convention qui manifeste l'intention de se créer une attache durable en France et que l'on peut, par exemple, induire de l'obligation du paiement à époque prédéterminée. Peu importe que la location annuelle résulte d'une seule convention ou de plusieurs; l'impôt est dû en présence de quatre locations trimestrielles consécutives même si elles visent quatre logements distincts (2).

LOGEMENT GRATUIT DANS L'APPARTEMENT D'AUTRUI. — Puisque chaque chef de famille est imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux des membres de sa famille habitant avec lui (sauf dans les cas où il est admis à réclamer des impositions distinctes), il en résulte que, lorsque les personnes habitant avec le chef de famille font partie de sa famille, elles sont tantôt imposées distinctement, tantôt taxées à travers ses revenus. Mais dans tous les cas leurs revenus se trouvent frappés. Certains auteurs en ont conclu qu'il ne pouvait en être autrement pour les personnes qui, habitant avec un chef de famille, ne font pas partie de sa famille et qu'elles devaient être imposées distinctement. Bien que n'étant ni propriétaires, ni usufruitières, ni locataires, ces personnes seraient soumises à l'impôt et assimilées à des locataires. La cohabitation devrait donc avoir duré depuis un an au moins pour que l'impôt puisse être établi. Par conséquent toute personne qui habite chez un

(1) R. M. F., n° 8087, à M. ROGNON, député, *J. O.*, 23 mai 1922, déb. parl. Ch., p. 1542.

(2) *Contrà* : WAHL, *Journal Clunet*, 1916, pp. 1095 et suiv.

ami dans des conditions susceptibles de faire considérer cette habitation comme permanente serait soumise à l'impôt.

Mais, en matière fiscale on ne peut raisonner par analogie (1). Le mot « locataire » du texte légal doit être pris dans son sens propre ; on est locataire quand on paie directement ou indirectement un prix comme rémunération d'une jouissance. L'étranger qui reçoit l'hospitalité d'un ami, fut-ce pendant un temps très prolongé, n'est pas imposable puisqu'il n'a pas la qualité de locataire (2). Comme il n'est, en outre, ni propriétaire ni usufruitier il n'est pas dans le cas d'être imposé si l'on suppose, bien entendu, que la France n'est pas le lieu de son séjour principal.

OCCUPATION A TITRE GRATUIT. — De même la personne qui, à titre gratuit, aurait obtenu dans son immeuble un droit personnel de jouissance analogue à celui d'un locataire, mais non sanctionné par un contrat, ne pourrait être soumise à l'impôt par cette application du texte légal.

LOGEMENT GRATUIT DES SALARIÉS. — Par contre, on doit imposer les salariés qui, en dehors de leur salaire en espèces, bénéficient d'un logement gratuit. Les salariés logés à titre gratuit sont, en effet, des locataires ; car leur travail est la rémunéra-

(1) En matière d'impôt c'est avant tout, dans le texte même de la loi qui les établit, qu'il faut chercher qu'elle a été l'intention du législateur et les dispositions dans lesquelles il l'a manifestement exprimée doivent recevoir l'application stricte et littérale que leur teneur commande (Cassation civ., 27 décembre 1893, D. P. 94. 1. 297 ; S. 94. 1. 513).

(2) On a soutenu que l'imposition devait, tout au moins, être établie lorsque l'intéressé possède en France son domicile. Il est, en effet, à ce moment-là dans le cas d'être imposé mais uniquement parce que ce fait joint à celui de la résidence, indique que la France est le lieu de son « domicile réel » et de sa « résidence habituelle ».

tion en nature de la jouissance d'habitation qu'ils reçoivent et l'occupation des locaux résulte d'une convention qui est le contrat de travail. Toute jouissance personnelle à titre onéreux étant, en droit, une location. C'est d'ailleurs l'opinion de la jurisprudence qui a décidé que les fonctionnaires logés gratuitement en France dans les bâtiments de l'Etat devaient être assimilés aux locataires (1). Pour que l'imposition puisse être établie, dans ce cas, il est donc nécessaire que l'occupation des locaux soit supérieure à une année sans qu'il y ait solution de continuité. C'est ainsi qu'on ne peut considérer comme ayant une résidence habituelle en France, un ingénieur attaché à une société étrangère qui, ayant à assurer l'exécution de travaux en France, aurait conservé son domicile à l'étranger, mais viendrait effectuer de fréquents séjours sur le territoire français en logeant au cours de ses séjours dans une villa prise à bail par la société française pour le compte de laquelle il effectuerait lesdits travaux (2).

FERMIERS. — Le fermier qui a, dans sa cour, une habitation à sa disposition est également imposable.

CONGRÉGANISTES. — Les membres étrangers d'une congrégation religieuse, vivant ensemble dans les locaux de la collectivité, sont soumis à l'impôt, car, s'ils ne paient pas de loyer ils sont néanmoins logés en échange de l'activité personnelle qu'ils déploient. De plus, ils ne s'y trouvent pas sans convention, car c'est par la volonté commune de la congrégation et des congréganistes qu'ils habitent l'immeuble.

(1) C. E., 13 janvier 1928, Dupont, 1928, p. 614.

(2) C. E., 4 avril 1930, Dupont, 1930, p. 589.

MARINS. — Un navire de guerre de l'Etat constitue au regard de ceux qui sont à son bord une portion du territoire national, par suite le marin, qui au 1^{er} janvier d'une année était en service sur un bâtiment de l'Etat français, avait bien à cette date une résidence habituelle en France (1). Il est donc impossible s'il remplit les conditions exigées des « locataires » quant à la durée de l'occupation.

DURÉE DE LA LOCATION. — Pour les locataires ou assimilés la loi exige, en effet, une condition de plus que pour les propriétaires ou usufruitiers. La location doit être conclue pour une période continue d'au moins une année. Mais il n'est pas nécessaire qu'au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition le locataire ait une résidence ayant déjà duré un an. Il suffit qu'à cette date il se trouve au cours d'une jouissance ayant duré ou devant durer un an au moins.

LOCAL OCCUPÉ SUCCESSIVEMENT A DES TITRES DIFFÉRENTS. — Si au 1^{er} janvier le locataire est lié par un bail de moins d'un an, il n'est pas soumis à l'impôt, même si sa qualité de locataire a succédé à celle de propriétaire ou d'usufruitier et si la durée pendant laquelle il a habité l'immeuble comme propriétaire ou usufruitier, jointe à la durée du bail, dépasse un an.

TACITE RECONDUCTION. — Si un bail se continue par tacite reconduction la durée nouvelle s'unit à l'ancienne, car il s'agit d'une véritable convention tacite constituant la prorogation d'une convention antérieure expresse.

CESSION DE BAIL OU SOUS-LOCATION. — Si le locataire a cédé son bail ou sous-loué en totalité l'habitation, c'est le cessionnaire

(1) C. E., 13 janvier 1928, Dupont, 1928, p. 614.

ou le preneur principal qui est considéré comme locataire et c'est, en ce qui le concerne, qu'il faut rechercher si la location est continue et dure au moins un an. Il en serait de même si la cession ou la sous-location était nulle.

RÉSILIATION DU BAIL. — Si au 1^{er} janvier un locataire est lié par un bail d'une durée au moins égale à une année et non terminé il est dans le cas d'être imposé. Donc, si avant qu'une année de location se soit écoulée, mais postérieurement au 1^{er} janvier, le locataire quitte l'immeuble, il reste imposable, les faits survenus ultérieurement au 1^{er} janvier ne modifiant pas les règles d'assiette de l'impôt et la loi ne se préoccupant que de la durée pour laquelle le bail a été conclu.

Si une personne a loué une habitation pour plus d'une année avant le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle décède, l'impôt dû au titre de l'année du décès peut être établi, bien qu'en vertu du contrat de bail ou d'un contrat postérieur, la mort ait résilié le bail.

LOCATION NE DÉPASSANT UNE ANNÉE QU'EN FAIT. — Inversement, bien que le locataire reste dans l'immeuble plus d'un an, en fait, il n'est pas imposable si, au 1^{er} janvier, il était engagé par une convention d'une durée inférieure à une année. Mais si un locataire dont le bail est résilié par suite d'expropriation pour cause d'utilité publique, reste en jouissance comme il en a le droit jusqu'au paiement de l'indemnité d'expropriation, il n'y a là que la continuation de son bail et la durée de l'occupation postérieure à la résiliation du bail doit être comptée, bien que le locataire ne reste pas en jouissance en vertu d'une convention comme le suppose la loi, mais en vertu d'un droit légal.

Enfin, dans les usages de Paris, la durée fixée par le contrat

est généralement prolongée de huit ou quinze jours (suivant l'importance du loyer) pour permettre au locataire de préparer son déménagement. Ainsi quand le bail arrive à expiration le 1^{er} octobre, le locataire ne peut être forcé à quitter les lieux que le 8 ou le 15 du même mois. La durée d'occupation à fixer, du point de vue fiscal, est uniquement celle déterminée par le contrat, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la prolongation de fait. Du reste ce retard est compensé en fait par un retard analogue dans l'entrée en jouissance, dont on ne tient pas davantage compte. Lorsqu'un bail est convenu à partir du 1^{er} octobre et que l'occupation effective n'a lieu que le 8 ou le 15, le contribuable est locataire en vertu de la convention à partir du 1^{er} octobre et imposable comme tel.

JONCTION DE POSSESSION. — C'est chez le contribuable lui-même qu'il faut rechercher la durée de la location et non pas chez ses auteurs ou chez ses ayants-cause. La loi ne se préoccupe en effet, que de savoir si le contribuable réside en France un temps assez long pour être réputé y avoir sa résidence habituelle. C'est ainsi que si le contribuable a hérité d'une personne à laquelle il a succédé dans la jouissance de l'immeuble, la durée de la jouissance de l'auteur n'est pas ajoutée à celle du contribuable. Celui-ci n'est imposable que si lui-même au 1^{er} janvier est lié pour un an au moins en faisant état de sa jouissance antérieure et de sa jouissance future. Mais si jusqu'au décès de son auteur le contribuable habitait avec lui, sa jouissance, même considérée comme jouissance personnelle, ne peut être unie à sa jouissance actuelle, car le contribuable habitant chez son auteur à titre gratuit ne peut être assimilé à un locataire. Si le mari vient habiter l'immeuble occupé avant le mariage par sa femme il n'est imposable que si sa propre résidence est d'un an au moins ; on ne peut en effet ajouter à

sa résidence celle de sa femme qui jusqu'alors n'habitait pas avec lui. Par contre, lorsqu'après la mort du mari, la femme reste dans l'immeuble qu'elle habitait avec lui, les deux jouissances doivent être réunies, car la femme était locataire au même titre que son mari.

LOCATION SANS BAIL : AU MOIS, AU TRIMESTRE. — Si au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition le contribuable est locataire suivant l'usage des lieux, c'est-à-dire au mois, au trimestre... il n'est impossible que si le temps pour lequel il est engagé, joint à son séjour antérieur dans l'immeuble, est d'un an au moins.

LOCATIONS PÉRIODIQUES POUR QUELQUES MOIS. — Lorsqu'une personne loue, chaque année, pour une période de plusieurs semaines ou même de plusieurs mois, un immeuble, elle ne peut être soumise à l'impôt de ce chef si, par ailleurs, elle n'a pas une autre habitation occupée dans les conditions où l'impôt est exigible. Tel est le cas de l'étranger qui loue, même d'avance, et pour plusieurs périodes successives, une villa en France pour les mois d'hiver ou d'été (1).

JOUISSANCE ILLICITE. — Si une personne occupe un immeuble d'une manière illicite c'est-à-dire sans la volonté du propriétaire, elle n'est pas « locataire » au sens légal et les tribunaux ne lui font pas payer de loyer, mais la condamnent à une

(1) « On a voulu soustraire à l'impôt les personnes qui demandent à la France fut-ce chaque année une hospitalité courte et discontinue. Il est naturel qu'elles échappent à des taxes établies sur ceux qui bénéficient d'une manière permanente de la protection de la loi française et il serait à redouter, si les courts séjours donnaient lieu à l'impôt, que le chemin de la France n'en vint à être oublié des étrangers qui ont pris l'habitude d'y venir passer quelques semaines pour y jouir des agréments de l'existence... et y faire d'importantes dépenses dont profitent notre commerce et notre industrie » (WAHL, *Journal Clunet*, 1916, p. 1095 et suivantes).

indemnité de jouissance. Si donc sa résidence principale n'est pas en ce lieu elle ne peut y être soumise à l'impôt. Mais si le bail conelu est nul le locataire peut être astreint à l'impôt car il est locataire en fait.

SECTION II. — Contribuables ayant en France le lieu de leur séjour principal.

L'article 7 de la loi du 4 avril 1926 avait ajouté à l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 une disposition portant : « que sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui sans y disposer d'une habitation y ont le lieu de leur séjour principal, soit qu'elles vivent à l'hôtel, soit qu'elles habitent en meublé ». Une modification a été apportée à ce texte par l'article 6 de la loi du 29 avril 1926 (L. C. article 105) qui a supprimé les derniers mots, à partir de : « soit qu'elles vivent... », afin que l'interprétation du texte ne soit pas trop restrictive. Le nouveau texte est ainsi conçu : Sont considérés comme ayant en France une résidence habituelle « les personnes qui, sans disposer en France d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal ».

Sont ainsi atteintes les personnes qui, sans être des locataires de plus d'un an, habitent néanmoins la France dans une plus large mesure que les pays étrangers, lorsqu'elles vivent à l'hôtel, dans des pensions de famille, des villas meublées, etc... et celles qui, résidant d'une façon permanente en France, échappaient à l'impôt sous l'ancienne législation dans les cas d'habitation à l'hôtel au jour le jour, sans convention, de cohabitation à titre gratuit chez autrui, d'occupation d'un immeuble à titre gratuit, etc.

Mais le texte légal n'a pas défini ce qu'il fallait entendre par « séjour principal ». L'Administration des Contributions directes est donc appelée à apprécier ce point, sauf recours de l'intéressé au contentieux. D'une part, la durée du séjour peut constituer un élément important ; il semble bien, en effet, qu'on puisse inférer des termes de la loi que le séjour principal suppose que le contribuable doive passer plus de la moitié de l'année en France en une ou plusieurs fois. D'autre part, la nature de l'activité exercée en France peut servir d'indication ; il en est ainsi de l'exercice d'une profession en France, de la tenue d'un bureau, etc.

Quant à la jurisprudence elle ne prend pas en considération la durée isolée du séjour en France durant l'année antérieure à celle de l'imposition ; mais elle la rattache à celle des séjours antérieurs et postérieurs pour constituer, par un faisceau de faits, la preuve que la résidence est habituelle.

C'est ainsi qu'un étranger a été jugé imposable au titre de l'année 1927 comme ayant le lieu de son séjour principal en France dès lors qu'il y a séjourné du 1^{er} novembre 1924 au 30 mai 1926 et qu'il y est revenu s'y installer le 1^{er} décembre 1926 ; bien qu'il n'ait résidé que cinq mois en France au cours de l'année 1926 (1).

SECTION III. — Résidence habituelle ou principale au 1^{er} janvier.

Il est nécessaire que, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, le contribuable ait une résidence habituelle en France (2).

(1) C. E., 30 octobre 1934, *Répertoire périodique*, article 17784.

(2) R. M. F., n° 9013 à M. Girod, *J. O.*, 26 septembre 1926, déb. parl. Ch., p. 3320, R. M. F. à M. Dubois, *J. O.*, 27 mai 1928.

D'ailleurs l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914 le dit formellement : « l'impôt est dû au 1^{er} janvier de chaque année par toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle » (L. C., article 105). Ainsi la continuité et la durée de la jouissance chez le locataire s'apprécient au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Cette idée repose sur une erreur fondamentale qui consiste à vouloir établir, d'après la situation existant à un jour donné, un impôt destiné à atteindre le revenu réalisé pendant une certaine période ; c'est-à-dire à associer deux données complètement étrangères l'une à l'autre (1).

Si l'on admet en effet, sans contestations, qu'un contribuable qui cesse d'avoir sa résidence habituelle en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, n'est pas imposable cette année-là, quelle qu'ait été la durée antérieure de sa résidence, ou qu'un contribuable résidant antérieurement à l'étranger et concluant une convention d'habitation postérieurement au 1^{er} janvier, ne peut être imposé durant l'année de son arrivée, il ne peut en être de même lorsqu'il n'a pas momentanément la disposition des locaux au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

PROPRIÉTAIRES OU USUFRUITIERS. — Un contribuable qui, tout en ayant annoncé avant le 1^{er} janvier la mise en vente de sa propriété qu'il habite, s'y trouve encore au 1^{er} janvier, ne peut être considéré comme n'ayant plus à cette date une résidence en France (2). Ce qui est normal. Mais la solution suivante est moins juridique et ne s'explique guère que par des raisons d'opportunité : lorsqu'un contribuable étranger, propriétaire en

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *Op. cit.*, t. II, p. 339.

(2) C. E., 3 novembre 1922, *Gaz. Pal.*, 1922. 2. 751.

PLOQUIN.

France d'une villa qu'il vient habiter chaque année plusieurs mois, la donne en location pendant la saison d'hiver au cours de laquelle il ne l'habite pas lui-même, cette circonstance ne peut enlever, d'après la jurisprudence, à la villa dont il s'agit le caractère d'une habitation affectée à l'usage personnel du requérant et demeurant à sa disposition, bien qu'au 1^{er} janvier elle soit occupée par un autre (1).

LOCATAIRES. — Il semblerait que si la jouissance effective des locaux ne part, suivant l'usage des lieux, que du 15 janvier l'impôt ne puisse être établi, le contribuable n'ayant pas de résidence en France au 1^{er} janvier (2). Mais la seule date à considérer, du point de vue fiscal, est celle que fixe le contrat (1^{er} janvier) sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la date d'occupation de fait (15 janvier) (3).

Dans le cas où un contribuable loue, de son pays, pour la première fois en France un appartement le 15 décembre et que cet appartement, à la suite de réparations n'a pu être meublé et occupé que le 15 janvier suivant, il est néanmoins dans le cas d'être imposé car il est « considéré comme ayant une résidence en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition » (4).

(1) C. E., 10 février 1928, Dupont, 1928, p. 199; C. E., 23 novembre 1928, Dupont, 1929, p. 107.

(2) Bocquet. *Op. cit.*, t. V, p. 10.

(3) C. P., Seine, 20 décembre 1933. Séance plénière; Tableau Juridique et fiscal, 1934, p. 60.

(4) R. M. B., 9333 à M. POMARET, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3197; C. E., 3 juillet 1931, Dupont, 1931, p. 530.

SECTION IV. — Critérium d'imposition.

Pour qu'une imposition puisse être valablement établie, il faut que le contribuable ait, non pas son domicile légal, mais une résidence habituelle en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. On considère comme remplissant cette condition tous les contribuables qui ont leur domicile en France et qui y résident d'une manière continue lors même que cette résidence ne répond pas aux conditions édictées au 2^e alinéa de l'article 6 de la loi du 13 juillet 1914. Doivent en outre être considérés comme imposables les contribuables non domiciliés en France, mais à la condition qu'ils y disposent d'une installation permanente et personnelle dans les conditions prévues à l'article 6, 2^e alinéa. Par contre, ne sont pas imposables des contribuables qui, bien qu'ayant leur domicile légal en France, habitent l'étranger sans avoir conservé sur le territoire français une résidence à leur disposition (1). Enfin qu'ils soient ou non domiciliés en France les contribuables qui y séjournent principalement sont dans le cas d'être imposés.

C'est donc toujours le lieu de la résidence habituelle ou principale qu'il faut considérer. Cette notion est assez éloignée du domicile tel qu'il est défini à l'article 102 du Code civil, mais assez proche de celle du Code civil allemand dont l'article 7 est ainsi conçu : « Celui qui se fixe d'une façon stable dans un lieu y établit son domicile. »

PREUVE DE LA RÉSIDENCE. — La résidence habituelle en France ne résulte pas de l'aveu formel de l'intéressé et réciproquement la reconnaissance par l'Administration des Contributions direc-

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *Op. cit.*, t. II.

tes que l'intéressé n'a pas sa résidence en France n'engage pas l'Administration. Ces matières étant d'ordre public elles échappent aux transactions privées d'après la jurisprudence même de la Cour de Cassation.

Donc pour l'année même où serait intervenue une reconnaissance de ce genre l'intéressé pourrait encore, en prouvant qu'il n'a pas en France sa résidence habituelle, se faire dégrever de l'impôt établi et, dans le cas inverse, l'Administration pourrait établir une imposition à laquelle elle avait renoncé.

CHAPITRE II

CIRCONSTANCES N'INFLUANT PAS SUR L'IMPOSITION.

EXEMPTIONS

SECTION I. — Circonstances n'influant pas sur l'imposition.

Si la condition de résidence habituelle est nécessaire, elle est aussi suffisante. Toutes les autres circonstances restent sans influence sur l'établissement de l'imposition.

DOMICILE. — La possession du domicile en France n'est pas suffisante pour motiver une imposition. Les mineurs ou les interdits résidant à l'étranger, mais domiciliés de droit chez leur tuteur établi en France, ne sont donc pas dans le cas d'être imposés (1). Il en est encore ainsi qu'il s'agisse de la fixation du domicile prévue par l'article 107 du Code civil (domicile légal non encore accompagné de résidence effective, comme dans l'hypothèse d'acceptation de fonctions à vie à l'étranger) ou de domiciles spéciaux tels que le domicile élu, le domicile de secours, etc.

OCCUPATION EFFECTIVE DES LOCAUX. — Bien que pris à la lettre les mots « résidence habituelle » signifient « lieu où on réside habituellement », il n'est pourtant pas nécessaire que le pro-

(1) R. M. F. à Q., n° 15515, posée à la Chambre le 29 février 1932, par M. COUTEL.

priétaire ou le locataire des locaux sis en France les occupe effectivement (1).

Il suffit qu'il garde cette habitation à sa disposition, qu'il puisse venir s'y installer quand bon lui semble. Il n'est pas même absolument nécessaire que les locaux soient *toujours* à la disposition du locataire ou du propriétaire; le fait de sous-louer l'habitation pendant quelques mois n'empêche pas le bailleur de rester soumis à l'impôt (2). Le contribuable est donc imposable même dans le cas où au 1^{er} janvier il se trouve *momentanément* hors de France (3). Ainsi le marin qui revient périodiquement en France et qui y habite est passible de l'impôt (4).

BREFS SÉJOURS EN FRANCE. — Par contre de brefs séjours en France ne sont pas de nature à motiver, à eux seuls, une imposition. C'est ainsi qu'un ingénieur employé exclusivement à l'étranger par une entreprise française et qui ne vient en France qu'à des intervalles irréguliers pour des séjours de quelques mois n'est pas imposable s'il n'y possède ni domicile ni pied à terre (5).

RÉSIDENTE AU 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE PRÉCÉDENTE. — Bien qu'un contribuable n'ait pas résidé en France toute une année et que,

(1) Voir cependant p. 182, un cas où la présomption de résidence habituelle souffre la preuve contraire.

(2) C. E., 23 novembre 1928, précité.

(3) Ce qui implique qu'en matière d'impôt sur le revenu, en ce qui concerne du moins son établissement, il n'y a pas lieu d'attacher à la date du 1^{er} janvier des conséquences aussi strictes que dans les vieilles contributions, bien que le Conseil d'Etat s'en tienne rigoureusement à la date du 1^{er} janvier en ce qui concerne les dégrèvements pour charge de famille (Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 15, note 1).

(4) C. E., 12 mai 1922.

(5) R. M. F., n° 9544 à M. TAURINES, député, *J. O.*, 16 septembre 1930, déb. parl. Ch., p. 3201.

par conséquent, il ait habité l'étranger au 1^{er} janvier de l'année précédente, il est dans le cas d'être imposé pourvu que sa résidence habituelle soit établie en France au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (1).

OCCUPATION DE LOCAUX A TITRE PROFESSIONNEL. — La résidence suppose des locaux destinés à l'habitation personnelle de l'imposable ou des membres de sa famille. La possession de locaux à usage purement professionnel, locaux commerciaux ou industriels par exemple, n'autorise pas l'application de l'impôt. C'est ainsi que ne sont pas imposables les personnes qui n'ont pas de résidence en France bien qu'elles y possèdent des propriétés ou des exploitations même productives de revenus (2).

IMPOSITION A L'ÉTRANGER. — Bien qu'un contribuable ait acquitté tous les impôts concernant l'année courante et qu'il ait versé une caution de garantie pour les contributions éventuelles qu'il pourrait avoir à payer au titre de l'année suivante avant de quitter un pays étranger, il est néanmoins imposable en France à partir du 1^{er} janvier de l'année où il y réside d'une façon habituelle (3).

LIEU D'ORIGINE DES REVENUS. — Il importe peu que les revenus aient leur source en Algérie, dans les colonies, les pays de protectorat ou à l'étranger, lorsqu'il s'agit, du moins, de contribuables « domiciliés » en France (4). C'est là une différence

(1) C. E., 12 décembre 1924, Dupont, 1925, p. 110.

(2) Cf. p. 177.

(3) R. M. B., n° 3935 à M. NAST, député, *J. O.*, 21 juin 1933, déb. parl. Ch., p. 2965.

(4) C. E., 16 février 1923; R. M. F., n° 8209 à M. MORAND, sénateur, *J. O.*, 4 novembre 1927, déb. parl. Sénat, p. 1055; R. M. F., n° 15763 à M. GIRON, dép., *J. O.*, 27 mai 1928, déb. parl., Ch., p. 1775.

avec les impôts cédulaires. En théorie les impôts cédulaires frappent une certaine catégorie de revenus considérée en elle-même, et ils portent objectivement sur les facultés; il ne peuvent donc atteindre qu'à les revenus réalisés en France. L'impôt général sur le revenu étant essentiellement personnel et portant sur la situation de fortune du contribuable considérée dans son ensemble, peut atteindre la personne du contribuable à raison de toutes les ressources dont il jouit, quelle qu'en soit la provenance, à la seule condition que cette personne puisse être elle-même soumise à la loi fiscale française (1).

LIEU DE DÉPENSES DES REVENUS. — Le lieu où les revenus ont été dépensés reste sans importance. C'est ainsi qu'un contribuable, qui a sa résidence habituelle au 1^{er} janvier en France, est passible de l'impôt sur la totalité des revenus perçus au cours de l'année précédente, bien que ces revenus aient été perçus et dépensés à l'étranger (2).

NATIONALITÉ. — En principe il n'est fait aucune différence en ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt entre les Français et les étrangers. L'impôt est dû, en effet, par « toutes les personnes » ayant en France une résidence habituelle (L. C., article 105). Sur ce point la doctrine administrative est très ferme (3). Malgré les dispositions de la convention internationale du 7 janvier 1862, article 5, les Espagnols ne sont pas soumis à un régime spécial. Car cette convention n'exempte

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *Op. cit.*, t. II, p. 128.

(2) R. M. F., n° 10832 à M. PETSCHÉ, député, *J. O.*, 18 février 1927, déb. parl. Ch., p. 443.

(3) R. M. F., n° 5255 à M. FRANÇOIS-ALBERT, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, déb. parl. Sénat, p. 1204; R. M. F., n° 2711 à M. BARTHÉLEMY, député, *J. O.*, 13 mars 1925, déb. parl. Ch., p. 1604.

les sujets espagnols que des impôts de guerre perçus en France. Or, non seulement l'impôt général a un caractère permanent, mais encore il a été établi antérieurement à la guerre par la loi du 15 juillet 1914 et les augmentations successives du taux de l'impôt ayant eu lieu pendant la guerre n'ont pu avoir pour effet de lui conférer le caractère d'une contribution de guerre (1); car elles n'ont pas transformé le caractère permanent de l'impôt. Au surplus on ne peut affirmer que les augmentations votées pendant la guerre, soient l'effet de la guerre. Enfin le taux de l'impôt ayant été modifié pour la dernière fois par le décret du 20 juillet 1934, les contribuables ne peuvent plus, en tout état de cause, soutenir que l'impôt actuel soit aucunement un impôt de guerre.

SECTION II. — Exemptions.

AGENTS DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES. — Bien qu'au point de vue de la sujétion à l'impôt les étrangers soient assimilés au Français, les ambassadeurs et les agents diplomatiques des pays étrangers, les consuls et les agents consulaires des pays étrangers, bénéficient en matière d'impôt général d'avantages équivalents à ceux qui sont accordés à nos représentants et agents par les gouvernements étrangers; c'est le régime de la réciprocité.

La loi du 15 juillet 1914, article 9, portait : « Sont affranchis de l'impôt les ambassadeurs et autres agents diplomatiques étrangers, ainsi que les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux

(1) C. E., 2 décembre 1921, *R. O.*, 4773.

agents diplomatiques français ». L'article 6 de la loi du 25 juin 1920 a fait disparaître en ce qui concerne les ambassadeurs et agents diplomatiques l'adjectif « étrangers », il a supprimé les mots « ainsi que » et aux mots « analogues aux agents diplomatiques » a ajouté « et consulaires » (L. C., article 107).

Pour qu'il y ait exemption en France des agents étrangers il faut d'abord que l'exemption accordée à l'étranger à nos agents les concerne tous : ambassadeurs, agents diplomatiques et consuls. Si elle était limitée à une catégorie d'entre eux aucun agent ne pourrait être exempt en France, même ceux appartenant à la catégorie correspondante. Il faut, en outre, que les avantages accordés aux agents français soient « analogues » ; on n'exige pas l'identité (1). Il suffit que l'exemption accordée à l'étranger se rapporte à un impôt établi directement ou indirectement sur l'ensemble des revenus. Mais une exemption concernant un ou plusieurs impôts frappant certaines catégories de revenus ou concernant un impôt sur le capital ne suffirait pas. Enfin la façon dont l'exemption est accordée (loi, traité, convention, simple mesure administrative) importe peu ; l'essentiel est qu'elle existe.

Pour avoir droit à l'exemption il est nécessaire qu'il s'agisse d'agents diplomatiques ou consulaires. Les agents consulaires sont : les consuls, vice-consuls, élèves-consuls, chanceliers, drogman, interprètes, etc..., les agents diplomatiques autres que les ambassadeurs sont : les ministres plénipotentiaires, les chargés d'affaires, les résidents, etc..., en un mot tous les chefs de la représentation diplomatique. Les conseillers, secrétaires et attachés d'ambassade, chanceliers et drogman des ambassades, les attachés militaires ou techniques sont également considérés comme des agents diplomatiques. Les concierges et

(1) C. P., Seine, 3 juin 1924, *Gaz. du Pal.*, 1924. 2. 304.

domestiques d'ambassade ne bénéficient pas de l'exemption. Il ne faut pas non plus considérer comme agents diplomatiques les fonctionnaires bénéficiant de l'immunité, dans un but de courtoisie internationale, sans prendre aucune part à l'œuvre diplomatique, car ce ne sont pas des agents diplomatiques : tels sont les médecins et aumôniers d'ambassade, ils ne peuvent bénéficier de l'exemption. Il est nécessaire, en outre, que les agents diplomatiques des pays étrangers soient de « nationalité étrangère » ; mais il n'est pas nécessaire qu'ils aient la nationalité du pays qu'ils représentent. Ainsi, un citoyen suisse représentant l'Etat Yougo-Slave est exempt d'impôt général (1), parce que les agents français bénéficient d'avantages analogues en Yougo-Slavie. C'est le pays auprès duquel est exercée la fonction diplomatique qu'il y a lieu de considérer pour la réciprocité et non pas celui qui détermine la nationalité de l'agent. Les consuls et agents consulaires de France au Japon, exerçant au Japon une profession commerciale, ne jouissent d'aucune immunité fiscale ; par suite est à bon droit assujetti à l'impôt général, un agent consulaire du Japon qui exerce une profession commerciale en France, bien qu'il soit de nationalité britannique (2).

L'Administration des Contribution directes avait soutenu que l'exemption ne pouvait s'appliquer qu'aux agents diplomatiques ou consulaires qui se bornent à exercer leurs fonctions officielles ou à ceux qui, exceptionnellement, se livraient à des occupations présentant par rapport à l'importance de leurs fonctions un caractère accessoire, mais que l'immunité ne pouvait s'appliquer à ceux pour qui la défense des intérêts de leurs nationaux ne constituait pas l'unique raison d'être de leur

(1) C. P., Seine 3 juin 1924, *Gaz. du Pal.*, 1924. 2. 304.

(2) C. E., 4 mars 1932.

présence en France. Elle soutenait, en outre, que lorsque des conventions nouvelles n'avaient pas été conclues, on pouvait se référer aux anciennes conventions visant les contributions directes et les taxes y assimilées (notamment en ce qui concerne les consuls d'Angleterre et le refus d'exemption notifié par la circulaire n° 825 du 26 décembre 1892). Mais le Conseil d'Etat n'a pas admis cette manière de voir; il a considéré que l'article 9 de la loi du 15 juillet 1914 n'a pas subordonné l'exemption qu'il a instituée à la réalisation des conditions qui pouvaient être stipulées dans les conventions diplomatiques assurant aux agents consulaires l'immunité au regard des anciens impôts et qu'il ne fait aucune exception à l'égard des agents qui ont en France des occupations étrangères à leurs fonctions consulaires ou qui y possèdent des propriétés (1).

On ne doit donc tenir compte que des avantages accordés à nos agents à l'étranger. Ainsi l'Angleterre n'accordant à nos consuls que certains avantages en matière d'income-tax (qui n'est payée ni sur leur traitement versé par le gouvernement français, ni sur leurs revenus mobiliers autres que les valeurs anglaises ou dont les coupons sont payés par une banque anglaise), les consuls d'Angleterre ne doivent jouir que d'avantages analogues en France; c'est-à-dire qu'il ne doit être fait état, pour l'établissement de leur imposition, du traitement servi par le gouvernement anglais et qu'il n'y a lieu de ne tenir compte que de leurs ressources de provenance française (revenus des propriétés ou exploitations sises ou gérées en France) ainsi que des revenus de valeurs mobilières françaises ou étrangères lorsqu'ils ont été touchés par l'intermédiaire d'une banque française.

Les agents consulaires français ne sont exemptés en Espagne

(1) C. E., 22 mars 1929, *Lebon Chr.*, p. 359; *Gaz. du Pal.*, 29. 4. 835.

de la contribution des cédulas personnelles (qui correspond à l'impôt général français) que sous la condition que lesdits agents n'exercent pas concurremment une profession commerciale ou industrielle. Il s'ensuit que les agents consulaires d'Espagne en France, s'ils ne sont pas de nationalité française, sont exempts de l'impôt général sous la condition qu'ils n'exercent pas en France une profession commerciale ou industrielle (1), mais cela uniquement à cause de la réciprocité.

Quant aux agents diplomatiques français en service à l'étranger, qu'ils appartiennent ou non à la carrière, ils ne sont imposables en France que s'ils y ont conservé une habitation à leur disposition (2).

On ne peut soutenir que, les hôtels des ambassades en territoire étranger étant considérés comme situés en terre française, les agents diplomatiques y résidant devraient être considérés comme résidant en France. Car le privilège d'exterritorialité accordé aux agents français à l'étranger leur est dû même s'ils ne logent pas à l'ambassade ; il est, en outre, accordé à certains agents consulaires. Enfin un privilège est une faveur qui ne peut être interprétée au détriment de ceux au profit de qui elle a été établie.

CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN ALGÉRIE, A MADAGASCAR, A LA MARTINIQUE, EN SARRE OU EN AFRIQUE OCCIDENTALE FRANÇAISE. — En ce qui concerne l'Algérie la décision des délégations financières en date du 21 juin 1918 (homologuée par un décret du 30 novembre 1918) relative à l'établissement des impôts cédulaires et de l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus, renferme

(1) C. E., 15 novembre 1929, *Lebon Chr.*, p. 989.

(2) R. M. F., n° 4841, à M. ANCEL, député, *J. O.*, 5 août 1925, déb. parl. Ch., p. 3497.

une disposition (article 78) aux termes de laquelle l'impôt complémentaire n'est pas applicable aux contribuables domiciliés en France et ayant une résidence en Algérie ou y possédant des sources de revenus. Par mesure de réciprocité il a été admis (décision ministérielle du 26 juin 1918) que les contribuables domiciliés en Algérie ou dans l'une des colonies où est perçu un impôt global sur le revenu et justifiant y être imposés sur l'ensemble de leurs revenus ne seraient pas assujettis à l'impôt général dans la Métropole au cas où ils y posséderaient une résidence secondaire (L. G., article 114).

La législation métropolitaine de l'impôt général ayant été, d'autre part, introduite à la Martinique, des raisons de même ordre ont conduit à décider par réciprocité que les contribuables domiciliés dans cette colonie et disposant en France d'une résidence secondaire ne devaient pas non plus être taxés dans la Métropole.

Quant au territoire de la Sarre, la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922 stipule (Article 1^{er}) que les contribuables ne peuvent être soumis aux impôts dus en raison du domicile ou de la résidence habituelle que dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle. Il en résulte que les personnes ayant en Sarre leur domicile ou leur résidence habituelle ne sont pas susceptibles d'être soumis à l'impôt général en France du fait des résidences secondaires dont elles y disposent.

Par ailleurs modifiant l'arrêté local du 24 février 1927 qui a institué à Madagascar un impôt général, l'article 3 d'un arrêté du 3 janvier 1929 prévoit que cet impôt n'est pas applicable aux contribuables domiciliés en France et ayant à la colonie une ou plusieurs résidences secondaires. Il a été décidé par mesure de réciprocité que les contribuables domiciliés à Madagascar qui justifient être imposés sur l'ensemble de leurs

revenus ne sont pas assujettis à l'impôt général dans la Métropole au cas où ils y possèdent une résidence secondaire.

Le système fiscal en vigueur dans les colonies de l'Afrique Occidentale Française (Sénégal, Mauritanie, Soudan, Niger, Guinée, Côte d'Ivoire et Dahomey) comprend un impôt sur le revenu global dont sont affranchis, en vertu des textes réglementaires, les contribuables ayant en France leur domicile ou leur résidence habituelle et justifiant y être imposés sur l'ensemble de leurs revenus. Il a également été décidé, par mesure de réciprocité, que les contribuables domiciliés dans les colonies de l'Afrique Occidentale Française et justifiant y être imposés sur l'ensemble de leurs revenus, ne seraient pas assujettis à l'impôt général dans la Métropole au cas où ils posséderaient une résidence secondaire.

CHAPITRE III

BASES D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES DOMICILIÉS EN FRANCE

Aux termes de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 (L. C., article 109) : « L'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable ». Des termes généraux de la loi il résulte que le pays d'où proviennent les revenus importe peu (1). L'impôt général n'est pas en effet la somme des impôts cédulaires ; certains revenus échappent à ceux-ci qui sont frappés par celui-là ; c'est le cas des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices agricoles réalisés à l'étranger, ainsi que des bénéfices des professions non commerciales lorsque le lieu d'exercice de la profession est hors de France.

SECTION I. — Revenus bruts à considérer.

REVENUS FONCIERS. — Le revenu tiré des biens immobiliers est imposable même si ceux-ci sont situés aux colonies, dans les pays de protectorat ou à l'étranger. Or les immeubles occupés par leur propriétaire ne procurant pas de revenus en numéraire, c'est le revenu net servant de base à la contribu-

(1) R. M. F., n° 5314, à M. GARNIER, sénateur, *J. O.*, 13 octobre 1922, déb. parl. Sénat, p. 1206 ; C. E., 16 février 1923.

tion foncière qui doit être déclaré pour l'établissement de l'impôt général. Mais lorsque l'immeuble est situé à l'étranger, comment peut-on déterminer son revenu net? Devant l'impossibilité de retenir la somme servant de base à l'impôt foncier étranger il y a lieu, dans ce cas, de calculer la valeur locative d'après la valeur vénale des immeubles; celle-ci peut être facilement déterminée par les actes d'achat, les polices d'assurance, etc., le revenu net à retenir est égal aux trois quarts de la valeur locative ainsi déduite de la valeur vénale.

REVENUS DE VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS. — Les sommes provenant des remboursements et amortissements totaux ou partiels effectuées par les sociétés françaises ou étrangères sur le montant de leurs actions, parts d'intérêts ou commandites, avant leur dissolution ou leur mise en liquidation, sont comprises dans les bases de l'impôt général dû par les bénéficiaires, lorsqu'elles sont assujetties à l'impôt cédulaire sur le revenu des capitaux mobiliers par application de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1925. Si elles ne sont pas assujetties à cet impôt cédulaire (sociétés fonctionnant à l'étranger par exemple) elles ne sont pas soumises à l'impôt général entre les mains de leurs bénéficiaires.

Si, dans ce cas, la nationalité de la société ne joue pas, il en est différemment lorsqu'il s'agit de fusion de sociétés; qu'elle s'opère par l'absorption d'une société préexistante ou par la création d'une société nouvelle englobant une ou plusieurs sociétés plus anciennes, la perception de l'impôt général dû sur les plus values résultant de l'attribution gratuite d'actions, de parts bénéficiaires ou d'obligations est reportée à la dissolution de la société absorbante ou nouvelle (loi du 19 mars 1928, article 25). Mais cette mesure est subordonnée à plusieurs conditions parmi lesquelles la nationalité française des socié-

tés. Toutes les sociétés anciennes ou nouvelles doivent être de nationalité française; les sociétés constituées sous le régime des lois françaises soit aux colonies soit dans les pays de protectorat étant, toutefois, assimilées aux sociétés françaises.

Si donc une seule des sociétés est étrangère, les plus-values réalisées par les bénéficiaires sont imposables entre leurs mains dès l'année suivant celle où elles ont été mises à leur disposition.

BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. — Les bénéfices industriels et commerciaux réalisés dans les exploitations sises tant en France qu'aux colonies, dans les pays de protectorat ou même à l'étranger, sont passibles de l'impôt général bien que les résultats des exploitations coloniales ou étrangères ne soient pas assujettis à l'impôt cédulaire (1). C'est ainsi que les associés d'une maison française ayant une succursale à l'étranger, doivent déclarer leur part dans les bénéfices de cette succursale, s'ils sont dans le cas d'être soumis à l'impôt (2).

Enfin les trusts étant considérés comme des mandats par les tribunaux français qui nient la propriété du trust regardé comme un simple mandataire, contrairement à certaines législations étrangères (notamment la législation anglaise), les personnes domiciliées en France qui ont institué un trust à l'étranger doivent acquitter l'impôt général sur les revenus qui en proviennent (3).

(1) R. M. F. à M. BORET, député, *J. O.*, 2 mars 1926, déb. parl. Ch., p. 1114.

(2) R. M. F., n° 6366 à M. QUESNEL, sénateur, *J. O.*, 13 juillet 1924, déb. parl. Sénat, p. 104.

(3) Toutefois aux termes de la convention franco-sarroise du 5 juillet 1922 les revenus des exploitations agricoles sises dans la Sarre ne rentrent pas dans le montant des revenus passibles en France de l'impôt général (circulaire de la Direction Générale des Contributions directes du 20 mai 1924).

Le bénéfice étranger doit être déterminé suivant les règles applicables au calcul du bénéfice commercial des entreprises réalisant des bénéfices en France.

BÉNÉFICES AGRICOLES. — Toute personne qui perçoit des bénéfices de l'exploitation agricole à titre de propriétaire, de fermier ou de métayer, doit les faire figurer dans sa déclaration d'impôt général, que l'exploitation soit située en France, aux colonies, dans les pays de protectorat ou à l'étranger (1).

Bien entendu les bénéfices des exploitations sises à l'étranger ne peuvent être déterminées suivant le mode de calcul forfaitaire prévu pour les exploitations françaises. Mais il est hors de doute que, lorsqu'un propriétaire possède des exploitations en France et d'autres à l'étranger, il peut déclarer les bénéfices réels de son exploitation étrangère et le bénéfice forfaitaire de son exploitation française.

TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS, etc. — Comme pour les autres cédules il n'y a pas lieu de soustraire à l'impôt général les revenus acquis à l'étranger. Il en est de même pour les salaires perçus aux colonies, tels que le quart colonial, les indemnités de mission, de zone, de résidence, de route (2). Et cela, alors même que pendant tout ou partie de l'année le salarié ne résidait pas en France, du moment qu'il y avait sa résidence habituelle au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (3).

BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES. — Les bénéfices des professions non commerciales provenant de l'étranger sont

(1) Voir note 3, page précédente.

(2) R. M. F., *J. O.*, 17 décembre 1924.

(3) R. M. F., n° 3244 à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 3 mai 1925, déb. parl. Ch., p. 2338.

soumis à l'impôt général. C'est ainsi que le Consul français d'une nation étrangère, domicilié en France, doit comprendre dans l'évaluation de ses revenus ses gains professionnels, notamment les droits de chancellerie perçus par lui (1).

SECTION II. — Charges déductibles.

Les charges déductibles peuvent être d'origine française ou étrangère comme les revenus dont elles sont déduites peuvent être français ou étrangers. La loi ne fait à cet égard aucune distinction.

INTÉRÊTS DE DETTES. — Les intérêts sont déductibles que la dette soit contractée à l'étranger ou en France. Il suffit pour légitimer la déduction que l'on se trouve en présence d'engagements réguliers, non suspects et dont l'existence est suffisamment établie, sans qu'il soit nécessaire que les dettes résultent d'actes authentiques ou enregistrés.

ARRÉRAGES DE RENTES. — Pour que la déduction puisse être admise il faut que les rentes soient dûes en vertu d'un acte susceptible de faire foi en justice (2).

Il en résulte qu'un contribuable étranger, non admis au bénéfice des dégrèvements pour charges de famille, ne peut effectuer aucune déduction pour l'entretien de ses enfants tant qu'il est marié, alors qu'il peut, lorsqu'il est divorcé, déduire de son revenu global le montant des arrérages de la pension qu'il est tenu (le cas échéant) de verser à ses enfants en exécution d'une décision de l'autorité judiciaire (3).

(1) R. M. F. à M. GUICHENÉ, député, *J. O.*, 1923, déb. parl. Ch., p. 2639.

(2) R. M. F., *J. O.*, 4 avril 1916, déb. parl. Ch., p. 789.

(3) Cf. C. E., 24 décembre 1926, *Lebon Chr.*, p. 1144.

IMPÔTS DIRECTS. — La loi ne distingue pas selon qu'il s'agit de l'impôt direct français ou étranger, bien qu'on puisse soutenir que les mots « impôts directs et taxes assimilées » du texte légal n'ont un sens précis qu'en France et que, par conséquent, il ne peut s'agir que d'impôts français. Mais questionné à ce sujet, le Ministre a répondu : « Les revenus acquis hors de France ne sont appelés à entrer dans les bases de l'impôt général que pour leur produit net, c'est-à-dire sous déduction des charges qui les grèvent et notamment des taxes directes qui ont été prélevées sur leur montant à l'étranger » (1).

De cette réponse il semble, d'une part, qu'on ne parait viser que les taxes prélevées sur le montant des revenus tirés de l'étranger et qu'un impôt direct qui frapperait dans un pays étranger les revenus provenant d'un autre pays ne serait pas déductible et, d'autre part, que la déduction des impôts étrangers doit plutôt être effectuée directement sur les revenus auxquels ils se rapportent que sur le revenu global, sauf, bien entendu, s'ils ne concernent pas une catégorie spéciale de revenus. Ainsi un contribuable propriétaire de biens situés à l'étranger devrait retrancher directement du revenu brut foncier les impôts y afférant.

Il faut entendre par « impôts directs étrangers » non pas les impôts correspondant à ceux qui sont perçus en France par l'Administration des Contributions directes, mais les impôts qui frappent « directement » le contribuable, c'est-à-dire qui l'atteignent nominalelement à raison de sa personne, de ses revenus ou de son capital, à l'encontre des impôts qui frappent les dépenses ou les actes et mutations.

(1) R. M. F., n° 14739, à M. HONNORAT, député, *J. O.*, 20 mars 1917, déb. parl. Ch., p. 778.

DÉFICITS D'EXPLOITATION. — En cas de déficit subi par un commerçant, un industriel ou un agriculteur pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Les contribuables ne peuvent donc déduire, à nouveau, ce déficit dans leur déclaration d'impôt général une deuxième fois.

Si l'entreprise est exploitée à l'étranger, comme les revenus tirés de l'étranger sont passibles de l'impôt, il est hors de doute que les déficits d'exploitation accusés par une entreprise étrangère peuvent venir en déduction pour l'établissement de l'impôt établi sur le revenu net global du contribuable. Si l'on tient compte du résultat des exploitations lorsqu'il est affecté d'un signe positif on ne peut procéder différemment lorsqu'il est précédé d'un signe négatif.

Aussi, même si l'Etat étranger dans lequel est située l'exploitation n'admet pas le principe du report déficitaire, le contribuable passible de l'impôt général en France devra, pour souscrire sa déclaration, effectuer lui-même ce report et ne déclarer, pour l'établissement de l'impôt en France, que le bénéfice net minoré, le cas échéant, du ou des déficits des exercices précédents suivant les règles admises en France (report limité au 3^e exercice suivant celui du déficit). Il devra, bien entendu, apporter toute justification nécessaire pour fournir la preuve non seulement de la réalité du déficit mais encore de son montant.

SECTION III. — Détermination des revenus nets imposables.

a) DATES A PARTIR DESQUELLES LES REVENUS SONT IMPOSABLES. —

Les revenus ne sont imposables qu'à partir du moment où ils sont mis à la disposition du contribuable. La date à laquelle il les encaisse importe peu. Si ces revenus, lorsqu'ils proviennent de l'étranger, sont touchés par le contribuable au moyen de chèques remis à un correspondant du lieu où ils sont payables, ils peuvent être considérés comme étant, dès leur échéance, à sa disposition, puisque, par un chèque envoyé d'avance, il est en mesure de les toucher à la date de l'échéance. Si ces revenus sont, après leur échéance, touchés par une banque qui les porte au crédit du contribuable, ils sont également à sa disposition dès la date de l'échéance. L'Administration des Contributions directes estime même que la participation aux bénéfices d'une entreprise exploitée à l'étranger, allouée à un contribuable, lui étant définitivement acquise dès l'instant où elle est portée au crédit de son compte, elle doit être comprise dans les bases de l'impôt général dû par l'intéressé au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle l'inscription en a été faite, même s'il n'a pas effectué le prélèvement des sommes qui lui reviennent à la suite d'une convention formelle prescrivant qu'il ne pourrait prélever ces sommes qu'à la volonté du maître de l'entreprise (1).

b) EVALUATION DES REVENUS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE. — Les revenus déclarés en monnaie étrangère doivent être convertis en mon-

(1) R. M. F., n° 2045, à M. DE CHAPPEDELAINE, député, *J. O.*, 5 février 1925, déb. parl. Ch., p. 575.

naie française au cours du change du jour et du lieu où se produit le fait générateur de l'impôt (1). Quant aux bénéfices industriels ou commerciaux réalisés par une succursale située à l'étranger, ils doivent être évalués en monnaie française d'après le cours du change à la date de clôture de chaque bilan annuel (2).

c) IMPOSITION DU CHEF DE FAMILLE. — Chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de sa famille qui habitent avec lui (L. C., article 106). Les revenus de l'épouse doivent être ajoutés à ceux du mari même si les époux ne cohabitent pas, à condition toutefois qu'ils ne soient pas séparés de biens.

Si le chef de famille a, en France, sa résidence habituelle et son domicile, les revenus des membres de sa famille qui habitent avec lui doivent être ajoutés aux siens bien que ces personnes n'aient en France ni domicile ni résidence, car les revenus des membres de la famille sont assimilés à ceux de celui qui en est le chef. Mais s'ils n'ont en France ni domicile ni résidence c'est que, le plus souvent, les membres de la famille tirent de l'étranger un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille, or, dans ces deux cas, celui-ci a le droit, ce qu'il ne manquerait pas de faire, de réclamer des impositions distinctes (sauf pour sa femme commune en biens).

Si le chef de famille n'a en France ni domicile ni résidence et que les membres de sa famille y aient une résidence habi-

(1) R. M. F. à Q. n° 3856 posée au Sénat le 30 novembre 1920 par M. GALLET.

(2) R. M. F. à Q. n° 6366 posée au Sénat le 10 juin 1924 par M. QUESNEL.

tuelle, ils ont la qualité de contribuables et doivent être personnellement imposés. L'article 106 des Lois Codifiées porte bien que le chef de famille est imposable pour les revenus de ces diverses personnes, mais la qualité de chef de famille n'appartient pas nécessairement à celui des membres de la famille qui peut la revendiquer en droit civil eu égard aux seuls rapports de parenté, elle doit être attribuée à celui qui assure en fait la direction d'une communauté. Il n'est pas douteux que, du point de vue fiscal, un membre de la famille résidant en France peut avoir la qualité de chef de famille alors que son ascendant réside habituellement à l'étranger.

De même, la femme mariée qui réside en France, cependant que son mari habite l'étranger, peut être personnellement soumise à l'impôt sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de la résidence du mari ; car si elle a le domicile de son mari, d'après la loi française, elle peut avoir une résidence distincte. Elle sera même considérée comme ayant son « domicile réel » en France et sera imposée en qualité de domiciliée d'après son revenu réel.

CHAPITRE IV

BASES D'IMPOSITION DES CONTRIBUABLES NON DOMICILIÉS EN FRANCE

Qu'il s'agisse de contribuables domiciliés ou non en France les conditions générales d'imposition restent les mêmes. La considération du domicile n'influe qu'en ce qui concerne la détermination des bases d'imposition ; ceux-ci étant taxés d'après un revenu calculé forfaitairement et ceux-là d'après leur revenu réel. Mais il reste bien entendu que la résidence, qu'elle soit ou non accompagnée de la possession d'un domicile en France, reste la condition essentielle de l'assujettissement à l'impôt.

L'article 114 des Lois Codifiées prescrit : « En ce qui concerne les personnes n'ayant pas leur domicile réel en France mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à cinq fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France n'atteignent un chiffre plus élevé auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. »

Sens des mots *domicile réel* :

L'opinion communément admise qui consiste à considérer les étrangers vivant en France comme exclusivement imposables d'après le système forfaitaire, est absolument erronée. Les étrangers domiciliés en France sont, en effet, imposables

d'après les règles étudiées au chapitre précédent. En outre le mode forfaitaire d'imposition ne concerne pas seulement les étrangers mais aussi les originaires des colonies, des pays de protectorat et les Français de la Métropole pourvu qu'ils n'aient pas de domicile en France tout en y ayant une résidence (1).

Lorsque le mot « domicile » est employé sans que le sens en soit précisé, on doit uniquement considérer le domicile légal (2).

Pour les Français, ce domicile serait le centre de leurs intérêts, c'est-à-dire le lieu de leur principal établissement suivant les termes de l'article 102 du Code civil. Il en serait de même pour les étrangers depuis la loi du 10 août 1927 abrogeant l'article 13, alinéa 1^{er} du Code civil et supprimant l'admission à domicile (3). Il en résulterait que toutes les fois qu'un contribuable n'a pas, en France, le lieu de son principal établissement, il devrait être imposé forfaitairement.

Or, pour éviter cette interprétation, le législateur a ajouté au mot « domicile » l'adjectif « réel ». Le domicile réel c'est le simple domicile de fait, c'est-à-dire la principale résidence (4), la question de savoir si le contribuable possède en

(1) R. M. F., n° 7094 à M. BRENIER, sénateur, *J. O.*, 13 janvier 1916, déb. parl., sén., p. 7 ; R. M. F., n° 5240 à M. TAITTINGER, député, *J. O.*, 6 novembre 1925, déb. parl. Ch., p. 3615.

(2) C'est ainsi que la loi du 23 août 1871 a dû, par *disposition formelle*, assimiler le domicile de fait au domicile de droit.

(3) C'est bien à tort qu'on a essayé de soutenir qu'un étranger ne pouvait jamais être « domicilié » en France. Pour s'en convaincre il suffit de lire soit l'article 30 de la loi du 22 mars 1924 : « lorsqu'une personne de nationalité française ou un *étranger domicilié* en France décède... », soit l'article 4 de la loi du 10 août 1927 : « Devient Français à l'âge de 21 ans s'il est *domicilié en France* tout individu... ». Cf. d'ailleurs sur ce point NIBOYET, *op. cit.*, p. 336 et VALERY, *Journal Clunet*, 1928, p. 592.

(4) R. M. F., n° 2716 à M. BARTHÉLEMY, député, *J. O.*, 13 mars 1925, déb. parl. Ch., p. 1604.

France une simple résidence ou un domicile de fait dépendant d'ailleurs des circonstances et ne pouvant être résolue d'une manière générale (1).

C'est aussi l'avis des Tribunaux Administratifs ; il résulte, en effet, des termes d'un arrêt rendu par la Section Spéciale du Contentieux statuant en séance plénière, que le domicile dont il y a lieu de tenir compte pour l'assiette de l'impôt général est le domicile de fait (2).

C'est ainsi que le contribuable qui réside d'une manière permanente depuis plusieurs années en France où il a le siège de ses intérêts et de ses affaires doit être regardé comme possédant en France un domicile de fait. Il doit donc être assujéti à l'impôt général d'après l'ensemble de ses revenus réels (3). La circonstance que ce contribuable a été frappé d'un arrêté d'expulsion ne peut le faire considérer comme non domicilié en France, du point de vue fiscal, dès l'instant que cet arrêté n'a jamais été exécuté en fait (4).

De même doit être considéré comme ayant son domicile réel en France un contribuable de nationalité étrangère qui est né en France et y a toujours vécu sauf pendant la durée de ses études (5). Il en est encore ainsi pour un contribuable de nationalité étrangère qui, résidant en France depuis plusieurs années, n'est retourné à l'étranger qu'à deux reprises et pour des périodes de courte durée, alors qu'il consacre son activité en France à une œuvre de bienfaisance et reçoit dans ce but,

(1) R. M. F., à Q., n° 7352 posée au Sénat le 5 mars 1926 par M. GARNIER.

(2) C. E., 12 janvier 1933, n° 99537 ; *Gaz. Pal.*, 7 février 1933 ; C. E., 7 avril 1933 ; Dupont, 1933, p. 309.

(3) C. E., 22 juin 1928, Dupont, 1928, p. 452 ; C. E., 12 janvier 1933, Dupont, 1933, p. 165.

(4) C. E., 17 novembre 1933 ; *Gaz. Pal.*, 26 décembre 1933.

(5) C. E., 11 juillet 1930 ; Dupont, 1931, p. 29.

outre les sommes nécessaires au fonctionnement de l'œuvre, une certaine rémunération à titre de salaire (1).

Enfin, le fait pour un contribuable d'avoir en France le lieu de son séjour principal doit le faire considérer comme y possédant son domicile réel. Il en résulte qu'il doit être soumis à l'impôt général suivant les règles applicables à tous les contribuables domiciliés en France (2). C'est ainsi que, en général, les étrangers exploitant un commerce ou une industrie en France sont réputés y être domiciliés (3).

Par conséquent l'imposition forfaitaire établie d'après la valeur locative de l'habitation s'applique uniquement à ceux qui ne possèdent en France qu'une résidence secondaire (4), mais habituelle.

L'imposition d'après le revenu réel constituant le droit commun s'il en a été fait application à un contribuable qui se croit, au contraire, en mesure de se prévaloir des dispositions de l'article 114 des Lois Codifiées, c'est à lui, semble-t-il, qu'il appartient de prouver qu'il ne possède en France qu'un domicile secondaire (5). Réciproquement, lorsqu'un contribuable conteste le principe de la taxation forfaitaire qui lui a été appliquée, c'est à l'Administration des Contributions directes à apporter la preuve du bien-fondé de la taxation, surtout lorsque le contribuable a souscrit dans le délai légal une déclaration de ses revenus de l'année précédente. La taxation doit alors être établie sur l'ensemble des revenus réels dès l'instant

(1) C. E., 12 avril 1933.

(2) Circulaire Dir. Gén. des Contrib. dir., n° 1472 du 25 septembre 1926.

(3) R. M. F., n° 8209 à M. MORAND, sénateur, *J. O.*, 4 novembre 1927 ; déb. parl., sén., p. 1034.

(4) R. M. F. à Q. n° 8667, posée par M. CHABRUN, député, le 8 juin 1926, à la Chambre.

(5) Dans ce sens : BOCQUET. *Op. cit.*, tome V, p. 141.

que l'Administration ne peut établir que l'intéressé, contrairement à la présomption résultant de sa déclaration n'a pas en France de domicile réel (1).

Aussi longtemps qu'on a considéré que le domicile dont il y avait lieu de tenir compte pour l'assiette de l'impôt général était le domicile légal, chaque fois qu'un contribuable réclamait une imposition sur des bases forfaitaires en raison de ce que son domicile légal était situé hors de France, il soulevait une question préjudicielle de droit civil qui n'était pas de la compétence des tribunaux administratifs. Ceux-ci devaient renvoyer les parties à se pourvoir devant l'autorité judiciaire pour trancher cette question préjudicielle (2). Mais il n'y a plus lieu de considérer la détermination du domicile comme une question préjudicielle à trancher par les tribunaux civils depuis que la Section Spéciale du Conseil d'Etat a décidé, en séance plénière, que le domicile dont il y avait lieu de tenir compte pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu était le domicile de fait (3) et depuis que le texte légal a spécifié que c'était le domicile réel qu'il y avait lieu de considérer (L. C., art. 114).

Le fait de considérer le domicile réel, et non plus le domicile civil, a fait varier le mode d'imposition des incapables. Dans le cas où une femme mariée française, susceptible d'être imposée personnellement à l'impôt général (époux séparés de biens ayant des habitations distinctes), résidait continuellement en France elle devait être taxée forfaitairement lorsque son mari était domicilié à l'étranger, car elle devait être considérée, d'après la loi française, comme n'ayant pas d'autre domicile que celui de son mari (Code civil, art. 108). S'il s'agissait d'une

(1) C. E., 12 janvier 1933 ; Dupont, 1933, p. 165.

(2) C. E., 23 janvier 1931 ; Dupont, 1931, p. 328 ; C. E., 12 février 1932 ; *R. I.*, 3709.

(3) C. E., 12 janvier 1933, n° 99537 ; *Gaz. Pal.*, 7 février 1933.

étrangère il fallait considérer les dispositions de la loi civile étrangère qui la régissait, les questions relatives à l'état et à la capacité des personnes étant réglées par la loi nationale. Il en était de même pour un pupille à l'égard de son tuteur. Mais le domicile réel devant seul être pris dorénavant en considération, il faut considérer en fait la situation de l'incapable, abstraction faite de la situation du mari ou du tuteur.

SECTION I. — Imposition forfaitaire.

DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE A CONSIDÉRER. — La valeur locative à considérer n'est pas forcément la même que celle retenue en matière de contribution mobilière pour l'établissement de laquelle les Commissaires Répartiteurs ont le droit d'apporter au loyer réel les rectifications qu'ils jugent nécessaires pour amener une exacte proportionnalité dans la répartition de cet impôt (1). D'ailleurs, aucune disposition législative ou réglementaire ne prescrit que, pour l'établissement de l'impôt général dû par les contribuables non domiciliés en France mais y possédant une ou plusieurs résidences, la valeur locative de ces résidences doive être déterminée d'après les règles qui régissent l'établissement de la contribution mobilière. En particulier, comme un parc d'agrément attenant à l'habitation forme avec celle-ci les éléments constitutifs de la résidence, il convient d'en faire état pour l'évaluation de la valeur locative de cette résidence, bien qu'il ne soit pas cotisé à l'impôt mobilier (2).

Il en est de même en ce qui concerne les bases de l'impôt

(1) R. M. F., n° 18852 à M. PLAISANT, député, *J. O.*, 19 décembre 1923, déb. parl. Ch., p. 4292.

(2) C. E., 15 février 1924; *R. O.*, 4954.

foncier. La loi du 15 juillet 1914 ayant institué un impôt personnel, entièrement distinct et indépendant des autres impôts dont les règles ne lui sont pas applicables, on ne peut retenir, pour déterminer les bases de l'impôt général, les évaluations qui ont servi pour l'assiette de la contribution foncière (1). D'ailleurs ces bases ne sont révisées que périodiquement alors que la base de l'impôt général est susceptible de varier chaque année.

C'est donc la valeur locative réelle actuelle de la ou des résidences qu'il faut retenir (2).

Toutes les résidences n'entrent d'ailleurs pas en ligne de compte, mais seulement celles dont le contribuable dispose à titre de propriétaire, d'usufruitier ou dont il est locataire pour plus d'une année continue. Si le propriétaire ou l'usufruitier donne à bail certains de ses immeubles, leur valeur locative n'est pas à retenir. Les locations d'une durée inférieure à une année ne sont pas, non plus, à considérer. En somme les habitations dont la valeur locative doit être retenue sont celles mêmes dont la détention suffit à rendre le contribuable imposable (3).

La valeur locative qui sert de base à l'impôt général, est seulement celle des habitations. Celle des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles n'entre pas en ligne de compte. La résidence comprend l'habitation avec toutes ses dépendances et il faut entendre par là tout ce qui augmente la jouissance de l'habitation (mais on ne saurait faire état, par exemple, de la valeur locative d'un dépôt de meubles (4)). Si les dépendances sont soumises à l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles,

(1) C. E., 23 mars 1928 ; Dupont, 1928, p. 413.

(2) C. E., 23 mars 1928, précité.

(3) WAHL, *Journal Clunet*, 1916, pp. 1512 et suiv.

(4) C. E., 18 mai 1928.

elles n'en sont pas moins comprises dans l'évaluation de la valeur locative de l'habitation (1). Toutefois les parcs et jardins n'attendant pas à l'habitation ne sont pas des accessoires de la résidence. Enfin, bien que ne faisant qu'un tout avec l'habitation, les immeubles qui ont une autre destination que l'habitation ne sont pas à retenir (exploitations joignant une maison d'habitation, par exemple).

Quant au montant de la valeur locative, il se détermine, si le contribuable est propriétaire ou usufruitier, par comparaison avec celui des immeubles similaires de la commune lorsqu'ils sont loués dans des conditions normales (2). La valeur locative doit, notamment, être calculée en conformité des règles législatives qui, au 1^{er} janvier de l'année pour laquelle l'imposition est établie, limitent la hausse des prix des baux à loyer (3).

Lorsque le contribuable n'habite pas son propre immeuble, la valeur locative se confond le plus souvent avec le loyer. Mais, dans ce cas, contrairement à la doctrine administrative qui prescrit de retenir la valeur locative résultant du bail en cours au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, le Conseil d'Etat a décidé que la valeur locative à retenir doit correspondre à la *dépense effective* de loyer acquittée pour l'année entière qui précède celle de l'imposition (4).

On doit d'ailleurs, le cas échéant, majorer le prix du loyer en raison des améliorations et additions de construction que le

(1) R. M., n° 2104 à M. DE LA GRANGE, sénateur, *J. O.*, 18 octobre 1933, déb. parl. Sénat, p. 1805.

(2) R. M. F., n° 5093 à M. D'ALSACE, sénateur, *J. O.*, 14 novembre 1923, déb. parl. Sénat, p. 1641.

(3) C. E., 16 mai 1929, *R. O.*, 5348.

(4) C. E., 4 décembre 1931, *Gaz. Pal.*, 19 janvier 1932; C. E. 17 mars 1933, *Gaz. Pal.*, 23 mai 1933. Si le loyer payé a été de 2.000 francs par mois pour les six premiers mois et de 1.000 francs par mois pour les six derniers, la valeur locative à retenir comme base est de 18.000 francs.

contribuable a effectuées dans l'immeuble dont il est locataire (1). Quant à la valeur locative des locaux loués meublés, elle doit être déterminée, abstraction faite du prix de location afférant aux meubles (2).

Mais, si le prix du loyer paraissait peu sincère, l'Administration des Contributions directes ne serait pas tenue de le retenir ; il ne s'impose en effet que lorsqu'il a été conclu « dans des conditions normales » (ce qui exclue notamment les « baux de famille »). Enfin si l'immeuble sis en France, constituant la résidence d'une personne non domiciliée, est dans l'état d'indivision, il n'y a lieu de retenir, pour la détermination forfaitaire du revenu imposable de ce contribuable, que la valeur locative qui correspond à sa part en qualité de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire dudit immeuble (3). C'est ainsi qu'un contribuable signataire d'un bail établi solidairement en son nom et au nom de ses deux enfants majeurs vivant en commun avec lui est imposable d'après le tiers du prix du loyer ainsi que chacun de ses deux enfants.

CONSÉQUENCES DU FORFAIT. — L'évaluation forfaitaire du revenu est basée sur l'idée, évidemment très arbitraire et très approximative, qu'une personne qui a, en France, une résidence où elle séjourne, consomme en France un revenu égal à cinq fois la valeur locative de cette résidence.

L'intéressé ne peut discuter ni offrir de prouver que son revenu imposable est moindre (4). Si le montant des revenus

(1) C. E., 8 janvier 1932, *Gaz. Pal.*, 23 février 1932.

(2) Intervention de M. RENOULT, rapporteur, séance de la Chambre du 2 février 1909, *J. O. déb. parl. Ch.*, p. 230.

(3) R. M. F., n° 5902 à M. D'ALSACE, sénateur, *J. O.*, 14 novembre 1923, déb. parl. Sénat, p. 1643 ; C. E., 16 mai 1929, *R. O.*, 5348.

(4) D'après M. Bocquet si toute déduction doit être écartée, ce n'est pas parce qu'il s'agit d'un forfait (le forfait n'est d'ailleurs pas exclusif de toute

produits par les exploitations françaises d'un contribuable n'atteint qu'un chiffre inférieur à cinq fois la valeur locative de sa résidence, il ne peut, même en apportant la justification, substituer son revenu réel à celui établi par la loi. A plus forte raison un contribuable ne peut-il se prévaloir, pour obtenir une réduction des bases d'imposition, de ce que ses revenus sont constitués hors de France ou de ce qu'ils ont subi une forte diminution (1).

Les contribuables non domiciliés ne peuvent pas davantage bénéficier de la déduction des charges prévues par l'article 109 des lois codifiées telles que : intérêts des emprunts et dettes, arrérages de rentes payées à titre obligatoire ou gratuit, impôts directs et taxes assimilées, etc... (2). Il ne semble même pas que le contribuable puisse déduire du revenu ainsi déterminé le montant de l'impôt général dû au titre de l'année antérieure.

Il peut ainsi arriver que le contribuable domicilié à l'étranger et auquel la loi a voulu accorder une faveur, se trouve lésé. Il est vrai que, dans ce cas, le contribuable n'ayant qu'une simple résidence en France n'aurait qu'à s'y déclarer domicilié ; l'Administration des Contributions directes ne s'y opposerait probablement pas, car la distinction repose, en grande partie, sur une intention du contribuable. Mais ce procédé pourrait ne pas présenter que des avantages pour l'intéressé (3).

déduction) mais parce qu'il s'agit d'une *base légale* d'imposition plutôt que d'un véritable revenu forfaitaire.

(1) C. E., 16 février 1923, *R. O.*, 4953.

(2) C. E., 20 janvier 1922, *R. O.*, 4770 ; C. E., 3 novembre 1922.

(3) Cet aveu de domicile le lierait pour l'avenir, même durant les années où il aurait intérêt à bénéficier du forfait. En outre, à son décès, ses héritiers devraient acquitter les droits sur toutes les valeurs dépendant de la succession, alors que les héritiers des non domiciliés ne sont imposés que pour les valeurs françaises.

SECTION II. — Imposition sur les revenus réels français.

Le procédé de taxation de l'article 114 des lois codifiées présente un caractère unilatéral qui est tout au désavantage du contribuable non domicilié. En effet, il n'a pas la faculté de demander à être taxé sur son revenu réel lorsque celui-ci est inférieur au revenu présumé tandis que l'Administration peut taxer un revenu supérieur à celui qui résulte de l'application du forfait, si elle est en mesure d'en prouver le montant et l'origine exacts.

Au cas, en effet, où, compte tenu des déductions pour intérêts des dettes, arrérages, impôts directs et charges de famille, le non domicilié tire de : « propriétés, exploitations ou de professions sises ou exercées en France » un revenu supérieur au revenu forfaitaire, c'est le revenu réel qui est imposé.

La preuve du montant du revenu réel incombe à l'Administration lorsqu'elle entend détruire la présomption légale, mais le mode de preuve n'étant pas limité, l'Administration peut, conformément au droit commun, user de présomptions. Le contribuable ainsi imposé, ayant tous les droits du contribuable domicilié en France en ce qui concerne les bases de taxation, peut user de l'évaluation forfaitaire des différentes sources de revenus, notamment pour les revenus fonciers et les bénéfices de l'exploitation agricole.

Par « propriétés » il faut entendre les revenus de tous droits réels immobiliers, l'usufruit par exemple, mais non les revenus de valeurs mobilières. L'expression « propriétés sises en France » montre clairement qu'il ne peut s'agir que d'immeubles (1).

(1) Toutefois, lors de la discussion à la Chambre, M. Caillaux, Ministre des Finances, avait laissé entendre, sans y insister, que l'on pourrait peut-

Les « exploitations » sont, conformément au droit commun, les exploitations agricoles, commerciales ou industrielles. Il n'est pas nécessaire d'ailleurs que le contribuable en soit le seul propriétaire ; il peut n'être qu'associé en nom collectif ou commandité ; mais il est alors nécessaire qu'il soit en nom dans l'entreprise. On ne peut assimiler à une exploitation partielle la détention d'actions d'une société anonyme (1) ni même le fait d'être commanditaire d'une entreprise (2).

Quant aux revenus tirés des « professions », ce sont les bénéfices des professions non commerciales et les salaires, même lorsqu'ils rémunèrent les emplois tenus en France dans des maisons étrangères.

Les revenus d'actes isolés n'entrent pas en ligne de compte.

Aucune des autres sources de revenu n'est à retenir ; le montant d'une rente viagère n'est pas imposable, par exemple, entre les mains du bénéficiaire (3) ; ne le sont pas non plus les redevances qu'une personne domiciliée à l'étranger et n'ayant qu'une résidence secondaire en France, reçoit pour des brevets exploités en France par des sociétés françaises.

On peut se demander si le revenu global ainsi obtenu doit être diminué des intérêts, arrérages, impôts directs, etc..., grevant le contribuable. Car la déduction permise par la loi s'applique exclusivement au cas prévu par elle ; c'est-à-dire lorsque l'impôt est établi d'après le montant total et annuel du revenu dont dispose l'assujetti (4).

Mais l'Administration des Contributions directes admet la

être comprendre dans l'expression « propriétés » les valeurs mobilières, séance du 2 février 1909, *J. O.*, déb. parl. Ch., p. 233.

(1) C. E., 15 février 1929, *R. O.*, 5292.

(2) C. E., 26 mars 1931, *Gaz. Pal.*, 1931. 2. 99.

(3) C. P., Seine, 30 mars 1923.

(4) C. E., 3 novembre 1922.

déduction de toutes ces charges lorsqu'elles sont payées en France (1). En ce qui a trait à la déduction des impôts, on a pu se demander si le contribuable n'avait pas le droit de déduire une partie de l'impôt global établi à l'étranger et frappant les revenus qu'il a dans tous les pays et notamment en France. Mais, outre qu'il n'est pas possible d'établir la mesure dans laquelle cet impôt (notamment s'il est progressif) frappe les biens situés en France, l'impôt global étant un impôt d'ensemble, on ne peut le diviser pour en appliquer une partie déterminée aux biens possédés dans un pays.

(1) C'est d'ailleurs la seule façon de taxer le contribuable d'après son « revenu net ». Si on ne déduisait pas ces charges, il paierait l'impôt sur son revenu brut français et si on déduisait en outre les charges qui le grèvent à l'étranger, ce serait le faire payer sur une somme inférieure à son revenu net français.

CHAPITRE V

LIEU D'IMPOSITION. DÉCLARATIONS. TAXATION D'OFFICE. MOYENS DE CONTROLE

SECTION I. — Lieu d'imposition.

Aux termes de l'article 108 des lois codifiées : « Si le contribuable a une résidence unique, l'impôt est établi au lieu de cette résidence. Si le contribuable possède plusieurs résidences, il est assujetti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son principal établissement ».

Dans le cas où le contribuable a souscrit sa déclaration, ou bien où il a indiqué le lieu de son principal établissement, il n'y a pas de doute sur ce lieu. S'il n'a pas déclaré soit parce qu'il a omis, soit parce que, n'étant pas domicilié en France il n'a pas à le faire, le contribuable s'expose à ce que l'Administration choisisse entre les divers éléments auxquels on s'attache en droit civil pour déterminer le lieu du principal établissement : lieu d'imposition à l'impôt des patentes, habitation effective, lieu d'inscription sur les listes électorales, importance des intérêts pécuniaires et moraux, relations de famille, etc..., c'est en somme le lieu où le contribuable est le plus attaché par ses affections ou ses intérêts. S'il a une résidence au lieu où il exerce un commerce ou une industrie c'est là le lieu de sa principale résidence. S'il a deux habitations dans l'une desquelles réside sa famille, sa résidence principale s'y trouve. La

durée des séjours du contribuable dans chacune de ses résidences peut être utile à considérer, mais ce n'est pas un indice absolu.

Un contribuable qui a dans une commune un appartement, et dans une autre commune un second appartement et son établissement commercial, doit être regardé comme ayant sa principale résidence dans cette dernière commune (1).

C'est au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition que l'on doit se placer pour connaître le lieu de la résidence ou, en cas de pluralité, du principal établissement, car suivant l'article 105 des lois codifiées « l'impôt est dû au 1^{er} janvier de chaque année ».

Enfin si les Tribunaux ont fixé pour une année déterminée le lieu de la principale résidence, leur décision ne vaut pas en droit pour les années suivantes, car il n'y a pas identité d'objets : l'impôt réclamé pour une année et l'impôt réclamé pour les années suivantes, forment deux objets différents.

SECTION II. — Déclarations.

A. — *Contribuables domiciliés en France.*

INDICATION DE LA NATIONALITÉ. — Depuis le décret du 27 septembre 1924 (alinéa 1^{er}) tout contribuable doit indiquer dans sa déclaration sa nationalité.

Depuis la loi du 22 mars 1924, en effet, certains étrangers ne bénéficient plus des dégrèvements pour charges de famille.

IMPOSITIONS DISTINCTES. — Pour obtenir une imposition distincte, soit pour sa femme séparée de biens et de fait, soit

(1) C. E., 25 janvier 1924 ; D., 1925. 3. 27.

pour les autres membres de sa famille bénéficiant de revenus personnels, le contribuable doit réclamer des impositions distinctes dans sa déclaration personnelle (L. C., article 106), mais il ne semble pas que cette obligation soit imposée au contribuable expulsé de France, par exemple, dont la femme, séparée de biens, réside encore en France. Elle seule est imposable et le mari qui n'a plus de résidence à sa disposition en France n'a pas de déclaration à souscrire, même pour réclamer des impositions distinctes.

REVENUS PERÇUS A L'ÉTRANGER. — L'article 119 des lois codifiées prescrit : « Les déclarations mentionnent séparément le montant des revenus de quelque nature qu'ils soient, encaissés directement ou indirectement à l'étranger ». La mention doit donc être faite séparément et non pas en bloc. C'est là une mesure générale qui s'applique à toutes les catégories de revenus : revenus fonciers, agricoles, commerciaux, industriels, enfin revenus des valeurs mobilières qui constituent la source la plus abondante des revenus étrangers.

Les revenus encaissés *directement* à l'étranger sont ceux qui ont été touchés en pays étranger par le contribuable lui-même concernant : soit des coupons de valeurs françaises ou étrangères déposées à l'étranger ; soit des salaires, même rémunérant des occupations en France, mais payés à l'étranger ; soit des bénéfices industriels ou commerciaux, bien que provenant d'une entreprise exploitée en France s'ils sont touchés à l'étranger, soit des revenus d'immeubles français ou étrangers, lorsqu'ils sont perçus à l'étranger.

Au contraire, les revenus touchés en France même pour des industries (1), professions, immeubles, valeurs possédées ou

(1) Cependant le Ministre des Finances a décidé, dans une formule générale, que le commerçant doit souscrire la déclaration spéciale des revenus

exercées à l'étranger ne sont pas des revenus provenant directement ou indirectement, de l'étranger. C'est ainsi que le texte ne concerne ni les revenus des valeurs étrangères dont on touche les coupons directement en France parce que les sociétés y ont un service financier, ni les revenus des valeurs dont on présente les coupons en France, aux fins d'encaissement à l'étranger, chez un changeur ou un banquier astreint à la tenue du répertoire de la loi du 29 mars 1914. Quant aux revenus provenant *indirectement* de l'étranger, ce sont ceux que le contribuable se fait expédier de l'étranger par chèque sur une banque étrangère, car même si ce chèque est remis pour paiement à une banque française, celle-ci l'encaisse à l'étranger comme mandataire du porteur français : l'établissement débiteur est étranger et c'est lui qui paie le montant du chèque. Il en est encore ainsi lorsque le compte de dépôts de titres d'un contribuable se trouve en France dans une banque qui conserve les titres à l'étranger. L'encaissement des coupons est, en effet effectué par les soins de l'établissement situé à l'étranger (1). Enfin, il y a évidemment encaissement indirect lorsque le contribuable charge un mandataire d'aller percevoir sa créance à l'étranger.

DÉCLARATION DÉTAILLÉE DES AVOIRS A L'ÉTRANGER. — L'article 124 des lois codifiées prescrit : « Toutes personnes de nationalité française domiciliées ou résidant habituellement en France, conservant à l'étranger des biens mobiliers ou y possédant des biens immobiliers, doivent fournir ... au Contrôleur des Contributions directes, une déclaration détaillée, décrivant la nature,

provenant de son commerce à l'étranger (R. M. F., n° 6427 à M. BORET, député, *J. O.*, 2 mars 1926, déb. parl. Ch., p. 1114).

(1) Solution Dupont, 1923, p. 753.

la valeur de ses biens et le revenu y attaché. Cette déclaration est obligatoire que le contribuable soit assujetti ou non à l'impôt général. La déclaration tant des différents éléments d'actif que du revenu, est faite sous la foi du serment ».

C'est, en principe, l'Administrateur légal des biens situés à l'étranger qui doit faire la déclaration. Celle-ci ne concerne pas les étrangers, même lorsqu'ils sont soumis à l'impôt général sur le revenu.

Cette déclaration est exigible pour les avoir possédés dans tous les pays de protectorat sans distinction (1). Il en résulte que les biens, tant mobiliers qu'immobiliers détenus en Tunisie par une personne de nationalité française résidant habituellement en France, doivent être déclarés alors même que ces biens sont considérés comme se trouvant en France au regard de la loi du 3 avril 1918.

B. — *Contribuables non domiciliés en France.*

IMPOSITION D'APRÈS LE REVENU FORFAITAIRE. — Les textes qui prescrivent l'obligation de souscrire une déclaration ne traitent que de la déclaration relative aux catégories de revenus en vue de l'établissement de l'impôt portant sur l'ensemble des revenus. Ils ne sont par conséquent pas applicables aux contribuables dont l'impôt est établi suivant des règles différentes. Aussi dans le cas d'imposition forfaitaire la déclaration n'est pas obligatoire étant donné que, dans l'espèce, il s'agit d'une formalité sans réel intérêt (2). Toutefois le contribuable peut offi-

(1) R. M. F., n° 11077 à M. DEMELLIER, député, *J. O.*, 18 mars 1927, déb. parl. Ch., p. 877.

(2) « Il est évident qu'on ne peut demander à une personne non domiciliée en France et qui ne réside que temporairement dans notre pays de

cieusement informer son Contrôleur qu'il a une ou plusieurs résidences en France et lui indiquer le montant des valeurs locatives de ses résidences. Cette déclaration n'étant pas prévue par la loi n'a aucun effet juridique ; elle n'oblige notamment pas l'Administration à recourir, avant d'imposer le contribuable d'après un revenu supérieur à celui résultant de sa déclaration, aux formalités prescrites par l'article 127 des lois codifiées (1).

Le contribuable peut y trouver plusieurs avantages : d'abord en affirmant vis-à-vis de l'Administration que son domicile est hors de France et qu'il entend être imposé forfaitairement, ensuite en indiquant qu'il est dans le cas de bénéficier des déductions pour charges de famille.

Il n'est pas alors nécessaire de détailler les revenus par catégorie, car l'impôt est perçu sur une présomption et non pas sur les revenus exacts.

Quand il n'y a pas de déclaration la taxation a lieu d'office, d'après les éléments que possède l'Administration, mais sans pénalité. Les pénalités de retard ne sont pas dues car le contribuable n'ayant pas l'obligation de souscrire une déclaration ne peut voir son imposition majorée pour « défaut de déclaration ».

C'est donc à l'Administration qu'il appartient d'établir le nombre des résidences et la valeur locative de chacune d'elles ou d'établir que le montant des revenus tirés de France est supérieur à cinq fois la valeur locative.

IMPOSITION D'APRÈS LES REVENUS D'ORIGINE FRANÇAISE. — Les contribuables non domiciliés en France sont assujettis à l'obligation

faire la déclaration de son revenu » (M. NOULENS, Ministre des Finances, séance de la Chambre du 4 juillet 1914, *J. O.* du 5, déb. parl. Ch., p. 1039).

(1) C. E., 21 juin 1929, Dupont, 1929, p. 454.

de la déclaration de leurs revenus toutes les fois que leurs ressources d'origine française sont supérieures à cinq fois la valeur locative de leurs résidences (1). En effet, dans ce cas, l'impôt n'est plus établi sur des présomptions, mais sur un revenu effectif (2). Quand il en est ainsi, ces contribuables rédigent leur déclaration dans la même forme que ceux qui sont domiciliés en France et y consignent les mêmes indications, en ne faisant état, toutefois, que de leurs revenus d'origine française et des charges qu'ils supportent en France. Afin de faire apparaître, en outre, qu'ils sont en droit de ne faire porter leurs déclarations que sur la partie de leurs revenus ayant sa source en France, ils doivent avoir soin, tout en mentionnant le lieu de leur principal établissement, de spécifier qu'ils ont hors de France leur domicile réel. Dans le cas de non déclaration l'Administration est en droit d'appliquer les majorations légales.

SECTION III. — Taxation d'office.

Tout contribuable passible de l'impôt et assujetti à la formalité de la déclaration est, en principe, taxé d'office lorsqu'il n'a pas souscrit la déclaration de son revenu dans le délai légal. Mais il semble qu'on ne puisse ainsi taxer le contribuable qui a été imposé comme non domicilié en France sur cinq fois la valeur locative de sa résidence et auquel le Contrôleur estimant qu'il est bien domicilié en France demande en vain une

(1) R. M. F., n° 5256 à M. FRANÇOIS-ALBERT, sénateur, 1922, déb. parl. Sénat, p. 1204; R. M. F. à Q., n° 8351 posée par M. Uhry à la Chambre le 27 mai 1926.

(2) Cette distinction n'est pas admise par M. Bocquet comme n'ayant aucun fondement légal, le texte prescrivant l'obligation de déclarer étant absolument général (*op. cit.*, t. V, p. 208).

déclaration ; car il appartient préalablement à l'Administration d'apporter la preuve que le contribuable a bien son domicile en France. Sinon il y aurait là un moyen indirect de connaître les revenus du contribuable domicilié hors de France.

SECTION IV. — Moyens de contrôle.

CONTRÔLE DES REVENUS EN PROVENANCE DE L'ÉTRANGER PAR LES DÉCLARATIONS DE SUCCESSION. — La loi du 13 juillet 1925, contient dans ses articles 48 et 52 à 56 diverses dispositions qui, bien qu'ayant trait à l'impôt des successions, permettent de renforcer le contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu en ce qui concerne les revenus provenant des avoirs à l'étranger.

D'après l'article 48, tout notaire qui dresse un inventaire après décès est tenu d'affirmer qu'il n'a constaté au cours de ses opérations « l'existence d'aucune valeur ou créance autre que celles portées dans l'acte, ni d'aucun compte de banque étrangère et qu'il n'a découvert aucune trace de l'existence à l'étranger soit d'un compte individuel de dépôt de fonds ou de titres, soit d'un compte indivis ou collectif avec solidarité ».

Quant aux articles 52 à 56 ils ont pour but d'obliger les héritiers, donataires ou légataires, à faire connaître la consistance des biens laissés à l'étranger par le défunt.

Le système institué à cet effet par les nouveaux textes légaux peut se résumer ainsi :

Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française, comprend des biens déposés ou existant à l'étranger, les héritiers doivent se faire envoyer en possession par une ordonnance du Président du Tribunal du

lieu de l'ouverture de la succession. L'ordonnance doit contenir l'énumération détaillée des biens dont il s'agit.

Les héritiers qui n'ont pas régulièrement déclaré les biens déposés ou existant à l'étranger et qui en ont pris possession, sans s'être conformés aux formalités prescrites, sont passibles de sanctions pénales.

Les débiteurs, détenteurs, dépositaires de ces biens ne peuvent en faire la remise tant que l'envoi en possession n'a pas été obtenu, sans s'exposer aux mêmes sanctions et à une action en responsabilité de la part de tout intéressé.

L'application de ces dispositions a pour but de mettre fin à certaines dissimulations qui se commettaient jusqu'alors dans les déclarations de succession concernant les biens recueillis à l'étranger par héritage, legs ou donation.

CHAPITRE VI

ABATTEMENTS. TAUX. DROIT DE REPRISE. PAIEMENT

SECTION I. — Abattements à la base.

A. — *Déduction pour minimum d'existence.*

Les abattements à la base sont applicables aux étrangers comme aux Français. Cette déduction n'est, en effet, que l'élargissement de la conception du revenu net. Il faut déduire du revenu brut des dépenses qui correspondent aux conditions moyennes de l'existence humaine. « L'homme est une force de travail et les frais d'entretien de cette force sont bien des frais de production... quel que soit l'objet de l'activité de l'homme, elle n'est pas un produit net et il faut défalquer de ses résultats les dépenses qui représentent les conditions physiologiques et sociales de son maintien » (1).

D'ailleurs les textes relatifs au calcul de l'impôt (L. C., art. 117) sont absolument généraux et ne font aucune distinction suivant la nationalité.

(1) TRUCHY. *Revue d'Economie politique*, 1901, pp. 487 et suiv.

B. — Déduction pour charges de famille.

Depuis la loi du 22 mars 1924 (art. 44) les étrangers ne bénéficient de ces dégrèvements que si un traité de réciprocité a été conclu entre leur pays et la France.

Mais aucune restriction n'est établie à l'égard des contribuables qui, n'ayant en France qu'une résidence sans domicile, sont taxés forfaitairement sur cinq fois la valeur locative de leur résidence, la loi s'exprimant en termes absolus. Il importe peu que, dans ce cas, ils ne soient considérés que comme étant imposés sur leurs revenus de France alors que ce sont tous leurs revenus qui leur servent à acquitter leurs charges de famille.

Peu importe aussi que le père de famille de nationalité étrangère totalise les revenus de ses enfants français avec les siens, car ces revenus sont censés être les siens propres et il n'y a pas, du point de vue de l'impôt, dans sa déclaration de revenus perçus par des Français.

SECTION II. — Imposition en cas de décès.

Etant donné la généralité des termes de l'article 134 des Lois codifiées touchant l'imposition en cas de décès, ses dispositions sont applicables dans le cas des étrangers ne disposant en France que d'une résidence secondaire. Il s'ensuit que, en cas de décès, l'impôt général doit être établi à raison de la fraction du revenu forfaitaire qui correspond à la période antérieure au décès ; à moins que le défunt n'ait tiré de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France des revenus supérieurs du 1^{er} janvier au jour du décès ; auquel cas c'est ce dernier chiffre qui sert de base à l'impôt.

SECTION III. — Taux de l'impôt.

Le taux est le même pour les étrangers et pour les Français. Quant aux majorations prévues par l'article 118 des Lois codifiées pour l'impôt dû par les contribuables qui n'ont pas de charges de famille, elles sont applicables tant aux personnes non domiciliées en France dont le revenu imposable est fixé forfaitairement conformément aux dispositions de l'article 114 des lois codifiées (1), qu'à celles ressortissant des pays qui n'ont pas conclu avec la France de traité de réciprocité relatif aux dégrèvements pour charges de famille.

SECTION IV. — Droit de reprise.

Lorsqu'une insuffisance de revenu déclaré est constatée par l'Administration des Contributions directes après l'établissement du rôle de l'impôt, la cotisation correspondant à cette insuffisance peut être réclamée au contribuable jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (L. C., art. 139). Ce droit de répétition s'applique pendant le même délai aux taxations d'office. Il résulte de la doctrine administrative que seuls les contribuables astreints à l'obligation de la déclaration peuvent être l'objet d'impositions supplémentaires. Or, pour les personnes soumises aux dispositions de l'article 114 des Lois codifiées, l'impôt est établi forfaitairement par l'Administration (et non par voie de taxation d'office) et le contribuable n'est pas tenu de souscrire

(1) C. E., 4 mai 1932 ; *R. O.*, n° 5820 ; Dupont, 1932, p. 465 ; R. M. F., nos 1229 et 2401, à M. LE GUEN, député, *J. O.*, 16 janvier 1929, déb. parl. Ch., p. 402.

une déclaration (1). De sorte que les impositions forfaitaires portées au nom du contribuable ne peuvent légalement faire l'objet de rehaussements dans les rôles postérieurs aux années au titre desquelles l'impôt est établi (2). Ce n'est d'ailleurs pas l'avis de l'Administration des Contributions directes qui, en pratique, se reconnaît le pouvoir d'user de son droit de répétition pour établir une cote unique établie forfaitairement au lieu de la résidence principale d'un contribuable qui, ayant plusieurs habitations secondaires sur le territoire français, avait, par erreur, été imposé forfaitairement aussi au lieu de chacune d'elles (3).

SECTION V. — Paiement.

L'impôt général ne rentre pas dans la catégorie des dépenses utiles aux besoins du ménage que les dispositions du Code Civil mettent à la charge de la femme mariée, séparée de biens, en cas d'insolvabilité du mari (4). Il en résulte que, si un mari séparé de biens et insolvable est parti pour l'étranger, le recouvrement de l'impôt général restant dû ne peut être tenté contre la femme restée en France, car seul le mari est tenu au paiement de l'impôt général même s'il a été imposé à raison des revenus de sa femme séparée de biens et des autres membres de sa famille (5).

(1) C. E., 21 juin 1919 ; Dupont, 1929, p. 454.

(2) *Contrà*, WAHL, *Journal Clunet*, 1916.

(3) R. M., n° 5293, à M. CASTAGNEZ, député, *J. O.*, 11 novembre 1933, déb. parl. Ch., p. 4093.

(4) C. E., 21 mars 1930, *Répertoire Garnier*, art. 16791.

(5) C. E., 12 juin 1931 ; *Gaz. Pal.*, 20 octobre 1931.

ANCIENNES CONTRIBUTIONS DIRECTES

TITRE I

IMPOT FONCIER

C'est sans doute l'impôt pour lequel la règle de territorialité est la plus absolue. On a toujours considéré, en effet, que la terre et, plus généralement, la propriété immobilière, étant par elle-même productive de revenus, c'est elle qui est chargée de la contribution, celui qui la détient n'étant qu'un agent qui l'acquitte pour elle.

Toute propriété foncière est donc imposée dans le lieu où elle est située.

Personnes imposables.

Les personnes domiciliées ou les entreprises ayant leur siège en France ne sont donc pas passibles de l'impôt foncier français pour les immeubles qu'elles possèdent à l'étranger. Par contre, cet impôt est dû par les personnes domiciliées et par les entreprises ayant leur siège à l'étranger, dès l'instant qu'elles sont propriétaires de biens immobiliers sis en France.

C'est ainsi que les étrangers sont passibles de l'impôt au même titre que les nationaux pour tous les immeubles sis en territoire métropolitain (avec un régime spécial pour l'Alsace-Lorraine), y compris les îles adjacentes (sauf Sein et Molène).

D'ailleurs le droit, pour un étranger, de devenir propriétaire d'immeubles en France n'est pas contesté. En cette qualité la même sécurité, la même protection qu'aux nationaux leur est assurée. Par une conséquence nécessaire, consacrée par l'article 3 du Code Civil, l'étranger doit contribuer au paiement des impôts qui frappent la propriété des immeubles sis en France. Il est donc tenu de s'acquitter de l'impôt foncier qui le frappe suivant les mêmes bases et dans les mêmes proportions que s'il était français (1).

Exemptions.

A. — *Exemptions permanentes.*

Les immeubles jouissant de l'immunité diplomatique sont exempts de l'impôt foncier. Lorsqu'ils sont la propriété de l'Etat représenté, les immeubles occupés par les ambassades, les légations, les consulats, ne sont assujettis à aucun impôt direct (2). Dans le cas même où un Etat étranger acquiert en cours d'année un immeuble pour y installer son ambassade, sa légation, son consulat, il est d'usage d'accorder l'exemption à partir de la date d'acquisition.

Cette exemption qui ne repose sur aucune disposition légis-

(1) Cf. CLUZEL, *Journal Clunet*, 1913, pp. 116 et s.

(2) Voir décision administrative, Seine, 21 janvier 1848. Cf. aussi DES-SART, *Traité de l'impôt foncier*, n° 1131.

lative est fondée beaucoup plus sur des raisons de hautes convenances internationales que sur le principe général de l'exterritorialité, elle est d'ailleurs la conséquence de l'utilisation des locaux. C'est ainsi que les immeubles non affectés à un usage diplomatique et possédés par une puissance étrangère seraient passibles de l'impôt foncier dans les conditions du droit commun (l'exemption prévue en faveur de l'« Etat » par l'article 106 de la loi du 3 frimaire an VII vise uniquement, en effet, l'Etat français).

Par contre les locaux des ambassades, légations, etc., qui n'appartiennent pas à la puissance étrangère intéressée sont passibles de l'impôt. Il en est de même pour les immeubles qui sont la propriété personnelle des ambassadeurs (1) ; car les agents diplomatiques sont passibles de l'impôt foncier et des taxes accessoires dans les conditions du droit commun, pour les propriétés qu'ils possèdent en France.

B. — *Exemptions temporaires.*

Pour jouir de l'exemption temporaire d'impôt foncier (prévue par les lois du 8 août 1890 et 28 février 1933) la loi impose au propriétaire l'obligation de déclarer à la mairie, dans le délai de quatre mois à dater de l'ouverture des travaux, toute construction, reconstruction ou addition de construction. Ces déclarations sont reçues dans les mairies du lieu de situation de l'immeuble. Or, si une personne se trouvant à l'étranger et, par conséquent, dans l'impossibilité absolue de souscrire cette déclaration elle-même, charge un mandataire (l'entrepreneur des travaux par exemple) de souscrire la déclaration à sa place et si celui-ci ne s'acquitte pas de son

(1) Décision administrative, Seine-et-Oise, 24 mars 1865.

mandat dans les délais impartis, le propriétaire ne peut bénéficier de l'exemption, même en prouvant que le mandat qu'il a donné a été expédié et reçu dans les délais (1).

DÉGRÈVEMENT D'IMPÔT FONCIER EN FAVEUR DES PETITS PROPRIÉTAIRES EXPLOITANTS. — Les terres exploitées (2) par leur propriétaire sont imposées d'après un taux égal à la moitié du taux général lorsque le revenu cadastral de l'ensemble des propriétés non bâties appartenant au contribuable n'excède pas 1.000 francs. Elles sont exemptes de l'impôt lorsque ce même revenu cadastral n'excède pas 500 francs (Décret du 20 juillet 1934, Impôt foncier, art. 1^{er}).

Pour l'application de ces dispositions, on ne doit tenir compte que du revenu cadastral des immeubles sis en France. On ne pourrait d'ailleurs connaître avec certitude le revenu foncier du contribuable en pays étranger. Mais, toujours en vertu de la territorialité de l'impôt, les propriétaires qui remplissent les conditions légales ont droit au dégrèvement quelle que soit leur nationalité et quel que soit le lieu de leur domicile.

(1) Cf. C. E., 4 juin 1926. BÉRARD (Gironde), *Lebon Chr.*, 1926, p. 560.

(2) On doit considérer comme exploitant pour son propre compte le propriétaire qui cultive personnellement ses terres ou qui les fait cultiver sous sa direction effective par des aides, domestiques ou métayers. Il convient toutefois d'admettre également au bénéfice du dégrèvement les contribuables qui après avoir longtemps cultivé eux-mêmes leur propriété ont été contraints par l'âge ou les infirmités d'abandonner toute exploitation et d'affermier leurs terres. Pour ces contribuables le dégrèvement porte sur l'impôt afférent à celles de leurs terres qu'ils exploitaient autrefois (Circ. dir. gén. des Contrib. dir., n° 2042 du 29 novembre 1930, p. 2).

TITRE II

IMPOT MOBILIER

Conditions d'imposition.

Aux termes de l'article 28 de la loi du 21 avril 1832, est passible de cet impôt tout habitant français, jouissant de ses droits et non réputé indigent.

Les conditions d'imposition sont assez nombreuses, mais celles rentrant dans le cadre de cette étude se ramènent à trois : être « habitant », en France, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Définition des mots : habitant en France au 1^{er} janvier.

Etre « habitant » en France au 1^{er} janvier, c'est avoir en France au 1^{er} janvier, une habitation à sa disposition avec un certain caractère de permanence.

Avoir une habitation à sa disposition... — Est considéré comme étant à la disposition d'un contribuable le local dans lequel il peut, à sa volonté, s'installer pour en faire son habitation (1) ou la maison meublée par lui et habitée par son

(1) C. E., 31 octobre 1890, BONNET. *Lebon Chr.*, p. 808.

domestique attaché à l'exploitation agricole (1). Peu importe que celui qui possède une habitation meublée ne puisse pas en jouir personnellement; si la loi interdit au contribuable de résider sur le territoire français l'incapacité dont il est ainsi frappé ne lui enlève pas la disposition de cet immeuble lorsque les membres de sa famille peuvent y habiter et que les personnes à son service en ont assuré la garde (2).

... *avec un certain caractère de permanence*... — Est considéré comme « habitant », un étranger qui occupe au 1^{er} janvier un appartement dans lequel il a résidé pendant une année environ (3). Il en est de même pour une maison de plaisance qu'un locataire, qui l'habite plusieurs mois chaque année, occupe en vertu d'un bail conclu pour plusieurs années; alors même qu'il enlèverait pendant l'hiver tout ou partie de son mobilier (4).

Par contre, l'occupation d'un appartement à titre provisoire et pour une période de courte durée, même si elle a lieu au 1^{er} janvier, ne peut motiver d'imposition (5). C'est ainsi que ne peut être imposé un contribuable qui n'a pas en France de domicile réel et qui se borne à séjourner dans une localité,

(1) C. E., 15 juin 1866, DE COSNAC (Corrèze).

(2) C. E., 20 mai 1904, Duc d'Orléans; C. E., 23 décembre 1927, ALCANTARA (Somme); *Lebon Chr.*, p. 1258. L'arrêt du Conseil de Préfecture de la Seine en date du 26 novembre 1929 (*Gaz. du Pal.*, 1930. 4. 293) jugeant que le contribuable qui, propriétaire à Paris d'un hôtel particulier meublé, n'a pu pendant plusieurs années l'occuper par suite de circonstances de force majeure qui le retenaient en Russie, n'est pas imposable à l'impôt mobilier, ledit hôtel ne pouvant être considéré comme étant à sa disposition, semble fort critiquable, du point de vue juridique, en proclamant qu'un cas de force majeure constitue un cas d'exemption à la contribution mobilière.

(3) C. E., 6 juin 1871, de Fontcuberta (Haute-Garonne), *R. O.*, 2511.

(4) C. E., 9 décembre 1887, Dubet (Seine-et-Oise).

(5) C. E., 3 décembre 1926, Friederich (Ille-et-Vilaine), *Lebon Chr.*, p. 1058.

irrégulièrement, sans y avoir de logement ni de mobilier personnels (1), ou celui qui occupe temporairement un appartement dans un hôtel garni (2), ou l'étranger qui loue chaque année, après le 1^{er} janvier, une maison pour passer l'été dans une commune autre que celle de son domicile lorsque le local reste, avant comme après le séjour, à la disposition du propriétaire (3). Il en serait encore ainsi pour un appartement occupé tous les ans dans la même commune, du mois d'octobre au mois d'avril, du moment que cet appartement est loué au mois dans une maison garnie de meubles et reste, dans l'intervalle des locations, à la disposition du propriétaire (4).

... au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. — C'est au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition que ces conditions doivent être réunies. Si un contribuable vient habiter la France en cours d'année, il n'est passible de l'impôt qu'à partir de l'année suivante, même si son départ est postérieur à la tournée des mutations dans la commune où il résidait (5).

Circonstances sans influence sur l'établissement de l'impôt.

A. — *Occupation à titre gratuit.*

Le fait d'occuper un local à titre gratuit reste sans influence sur l'établissement de l'impôt (6).

Location d'appartements meublés :

(1) C. E., 4 février 1881, Gérard (Oise).

(2) C. E., 26 décembre 1834, Blacque (Basses-Pyrénées).

(3) C. E., 2 février 1859, Guynot-Boismenée (Ille-et-Vilaine).

(4) C. E., 14 avril 1870, Derrey (Hautes-Pyrénées).

(5) C. E., 13 novembre 1872, Dumain (Cher) ; C. E., 5 février 1875, Lando (Haute-Garonne).

(6) C. E., 20 décembre 1866, Larrieu (Marne).

L'impôt est aussi valablement établi pour un appartement occupé dans un hôtel et exclusivement réservé au contribuable, si la location est permanente (1) ou pour une chambre garnie de meubles qui sert de pied à terre à un contribuable chaque fois qu'il vient en France (2).

B. — *Nationalité.*

Enfin la loi n'établit aucune distinction entre les habitants qu'ils soient français ou étrangers (3). Peu importe même qu'ils soient « réfugiés politiques » (4).

Exemptions.

L'exonération de la contribution mobilière est complète à l'égard des membres du corps diplomatique : ambassadeurs, chargés d'affaires, consuls, vice-consuls, chanceliers, secrétaires de chancellerie et même simple commis lorsqu'il remplit effectivement les fonctions de secrétaire (5). Cette exonération, qui ne s'étend pas toutefois aux agents consulaires de l'Angleterre, est accordée par voie de réciprocité internationale.

Les conditions de l'exemption varient suivant la nature des traités conclus :

1° Puissances dont les consuls sont exonérés à la condition de n'exercer ni commerce, ni industrie et d'être sujets de l'Etat qui les nomme :

(1) C. E., 16 mars 1883, Castex (Hérault).

(2) C. E., 7 décembre 1877, Lesseur (Gard).

(3) C. E., 7 novembre 1884, Casanova.

(4) C. E., 12 mars 1845, Breanski (Charente-Inférieure).

(5) Dupont, 1911, p. 279.

République Dominicaine.	Convention consulaire du 25 octobre 1882, article 6.
Espagne.	Convention consulaire du 7 janvier 1862, article 10.
Grèce	Convention consulaire du 7 janvier 1876, article 9.
Italie.	Convention consulaire du 26 juillet 1862, article 2

2° Puissances dont les consuls sont exonérés à la condition de n'exercer ni commerce, ni industrie et de ne pas être Français, sans qu'il soit nécessaire qu'ils aient la qualité de sujets de l'Etat qui les nomme :

Chili	Traité du 15 septembre 1846, article 20.
Corée.	Traité du 4 juin 1886, article 2.
Danemark	Traité du 9 février 1842, article 5.
Etats-Unis d'Amérique.	Convention consulaire du 23 février 1853, article 2.
Mexique	Traité du 27 novembre 1886, article 27.
Pays-Bas.	Déclaration du 19 avril 1884.
Pérou.	Protocole du 7 décembre 1878.
Perse	Traité du 12 juillet 1855, article 7.
Portugal	Convention consulaire du 11 juillet 1866, article 2.
Serbie.	Traité du 18 janvier 1883, article 3.
Suède-Norvège	Traité du 30 décembre 1881, article 9, prorogé par la convention du 13 janvier 1892.

3° Autres puissances : Les consuls des puissances non mentionnées ci-dessus sont exonérés dans les conditions de traitement requises de nos agents à l'étranger pour bénéficier de l'exonération de l'impôt analogue à l'impôt mobilier.

C'est ainsi qu'est imposable l'agent consulaire qui possède des immeubles sur le territoire français lorsque, aux termes des conventions intervenues entre la France et l'Etat qu'il représente, cette circonstance est exclusive de l'exemption de la con-

tribution mobilière (1). Par contre n'est pas imposable, même s'il est français, l'agent consulaire d'une puissance dont les consuls doivent, en vertu d'une convention diplomatique passée avec la France, être exemptés, d'une manière générale et sans distinction de nationalité, de tous impôts autres que ceux qui leur incombent pour raison de commerce ou de propriété (2). L'exemption peut même être accordée, à défaut de stipulations conventionnelles, sur la production d'un certificat constatant que l'Etat auquel appartient le consul accorde la même immunité aux consuls de France. Il en est ainsi pour la Principauté de Monaco (3).

4° Angleterre : Les immunités conférées en matière de contributions directes et de taxes y assimilées aux consuls étrangers ne sont pas applicables aux consuls d'Angleterre ; cette puissance n'accordant pas aux consuls de France l'exonération des contributions analogues à nos impôts directs (4).

L'énumération des conditions d'exemption exigées est limitative. C'est ainsi que les exemptions sont applicables, le cas échéant, aux agents consulaires qui sont propriétaires de la maison qu'ils habitent (5). L'immunité est limitée aux résidences que leur imposent leurs fonctions. Elle est donc accordée aux agents diplomatiques, en dehors de la résidence habituelle à Paris, aux résidences dans lesquelles ils accompagnent le Chef de l'Etat et vont passer la belle saison (6), mais elle ne s'étend pas aux maisons de plaisance occupées en dehors de

(1) C. E., 24 juin 1910., *R. O.*, 4351.

(2) C. E., 12 juin 1901, *R. O.*, 3825.

(3) C. E., 27 juin 1930, *S.* 1931. 3. 11.

(4) Note direct. gen. des Cont. dir., n° 145 ; C. E., 28 janvier 1881, Vercker.

(5) Décision administrative, Calvados, 15 mai 1878.

(6) Décision administrative, Seine-et-Oise, 11 mai 1842.

leurs fonctions officielles (1). Enfin il est clair que l'exemption ne vise que les locaux occupés par les agents des puissances étrangères en France. Mais un agent diplomatique français, ayant son domicile permanent et obligatoire à l'étranger, propriétaire en France d'une maison, est redevable de la contribution mobilière dès lors que sa maison constitue une habitation meublée à sa disposition (2).

BASES D'IMPOSITION. — En principe, peut seul prétendre à la déduction du minimum de loyer celui qui a sa principale résidence dans la localité où est appliqué ce minimum.

Les étrangers peuvent bénéficier de la déduction au même titre que les sujets français, dès l'instant qu'ils ont, dans la localité considérée, leur principale résidence.

Quant aux majorations de la déduction du minimum de loyer prévues à raison des charges de famille par les dispositions combinées de l'article 4 de la loi du 13 juillet 1903, de l'article 4 de la loi du 20 juillet 1904 et de l'article 18 de la loi du 12 juillet 1912, elles ne sont plus accordées (aux termes de la loi du 22 mars 1924, article 44) qu'aux ressortissants des Etats ayant signé un traité de réciprocité avec la France (Cf. liste, p. 169).

C'est sous la même condition que peut être accordé le dégrèvement de la contribution mobilière, édicté par l'article 31 de la loi du 8 août 1890 en faveur des pères et mères de sept enfants mineurs, si la cotisation en principal n'excède pas 10 francs.

(1) Décision administrative, Seine-et-Oise, 16 novembre 1836.

(2) Solution Dupont, 1927, p. 409.

TITRE III

IMPOT DES PATENTES

CHAPITRE PREMIER

CONDITIONS D'IMPOSITION

Aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 15 juillet 1880 :
« Tout individu exerçant en France un commerce, une industrie, une profession, non compris dans les exceptions déterminées par la loi, est assujetti à la contribution des patentes ».

Pour qu'il y ait imposition il faut donc et il suffit qu'une profession imposable soit *exercée en France*.

On entend par France, la Métropole à l'exclusion des colonies, des pays sous protectorat, sous mandat, etc..., en outre dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, l'impôt des patentes, remplacé par des taxes locales variées, n'existe plus.

Exercice d'une profession.

Exercer une profession en France, c'est y posséder un « établissement », c'est-à-dire « un organisme complet, vivant de sa vie propre, constituant un centre d'affaires où, d'une manière

régulière — sinon continue — s'effectuent les actes essentiels de la profession (1) ».

**A. — Accomplissement en France des actes essentiels
de la profession.**

Ces actes sont, en principe, les achats et les ventes (2) ou encore les services rendus (3).

L'affaire commerciale par excellence, c'est la *vente*. Elle suffit à motiver une imposition même si les autres opérations commerciales ou industrielles (extraction, achat, fabrication...) sont effectuées à l'étranger.

Mais si la seule exécution des *achats* destinés à approvisionner un ou plusieurs magasins de vente situés à l'étranger ou dans une colonie française, revêt un caractère particulièrement important nécessitant l'entretien d'un organisme caractéristique de l'« établissement », l'imposition peut être établie (4). Est imposable celui qui possède dans une ville un établissement géré par un préposé spécial et dans lequel sont conclus les achats de marchandises destinées à approvisionner un magasin de vente situé à l'étranger (5). Si, par contre, les achats sont effectués en France, sans établissement, l'impôt n'est pas dû : il en est ainsi pour l'étranger qui achète en France pour le compte

(1) TARDIEU. Traité des Contributions directes, n° 877.

(2) C. E., 20 avril 1884, BONNET. C'est ainsi qu'est imposable à la patente en France un marchand de vins établi à l'étranger mais qui vient plusieurs fois par an s'installer sur le territoire français pour s'y livrer à des opérations d'achat et de vente de vins (C. E., 12 février 1867. Metral, Haute-Savoie).

(3) C. E., 3 février 1883, CHERMOT, *Lebon Chr.*, p. 133.

(4) C. E., 26 juin 1885, Yerlès (Seine).

(5) C. E., 29 mars 1901, Shonenger. — C. E., 11 mars 1904, Wengel et Larsen.

d'une maison de commerce qu'il exploite à l'étranger, des marchandises qu'il expédie par petites quantités à cette maison, lorsqu'il ne possède en France ni bureau, ni commis, ni établissement de commerce, ni magasin servant au dépôt des marchandises (1).

De même n'est pas imposable le marchand forain avec balle qui, n'ayant en France ni magasin, ni dépôt, se borne à acheter sur le territoire français des marchandises qu'il revend exclusivement à l'étranger (2).

Enfin le centre d'affaires peut aussi être caractérisé par des *services rendus* : agences de renseignements, dépôts de teinturerie, succursales de compagnies d'assurances...

Les sociétés opérant à l'étranger et possédant en France une caisse pour l'émission d'emprunt où le paiement de leurs coupons exercent en France une profession passible de la patente (mais l'imposition n'est pas due si la société n'a en France qu'une caisse pour le paiement des intérêts de titres).

Est imposable la société d'assurances non mutuelles dont le siège est à l'étranger et qui n'assure que des immeubles situés hors de France, lorsqu'elle a en France une agence et un représentant ayant tous les pouvoirs nécessaires pour réaliser les contrats définitifs d'assurance (3).

B. — *Organisme complet vivant de sa vie propre en France.*

OCCUPATION D'UN LOCAL. — Il semble qu'on ne puisse considérer comme patentables les entreprises étrangères qui ne disposent en France d'aucun local. C'est ainsi que les floriculteurs ita-

(1) C. E., 4 mai 1839, Agathon Bougiclès (Seine).

(2) C. E., 6 novembre 1880 (Ariège).

(3) Solution Dupont, 1899, p. 125.

liens qui se bornent à expédier aux halles de Paris pour y être vendues en leur nom par des mandataires les fleurs provenant de leurs exploitations, ne sont pas dans le cas d'être imposés car ils ne possèdent en France aucun local (1).

Toutefois cette condition n'est pas requise pour les professions dont l'exercice ne comporte pas l'occupation de locaux spéciaux (2). Il en est ainsi pour les fournisseurs qui sont imposables dès lors que le marché de fournitures a été conclu en France (3). Il en est encore de même pour les commissionnaires en douane exerçant dans une gare frontière française, qui sont imposables, au lieu où ils exercent, bien qu'ils n'aient aucun local à leur disposition (4). Est également imposable l'intermédiaire entre les négociants français et les maisons de commerce établies à l'étranger, lorsqu'il reçoit dans la ville de son domicile des marchandises qu'il expédie ensuite à ses correspondants étrangers, bien qu'il ne possède pas de magasin et qu'il se borne à recevoir en gare les marchandises qu'il réexpédie immédiatement à l'étranger (5). Sont aussi imposables en France, même lorsqu'ils n'y possèdent pas de local fixe, les marchands forains, les entrepreneurs de spectacle forain, etc., etc.

(1) R. M. F. à M. LAURENT, député, *J. O.*, 1922, déb. parl. Ch., p. 280.

(2) DESSART, Contribution des patentes, p. 44.

(3) C. E., 21 juillet 1933, Dupont, 1934, p. 464. Il semble que là aussi la Haute Assemblée a surtout considéré le résultat pratique de sa décision qui tend à ne pas défavoriser les fournisseurs français. Il s'agissait en l'espèce d'une entreprise dont le siège est situé à l'étranger où la vente a été conclue et où la livraison a eu lieu. Mais les marchés signés à l'étranger par les fournisseurs n'étant devenus définitifs que par les signatures données en France du représentant du Ministre des Travaux Publics, les marchés doivent être regardés comme conclus en France et l'entreprise étrangère a, dès lors, été considérée comme ayant exercé de ce chef en France un commerce la rendant passible de la contribution des patentes.

(4) C. E., 9 novembre 1889, Léonard.

(5) C. E., 7 août 1874, Vve Deville (Basses-Pyrénées).

C. — *Présence en France du chef d'entreprise
ou de son représentant.*

Il est nécessaire, pour qu'il y ait « établissement », que les opérations soient effectuées en France sous les ordres d'un chef : le patentable lui-même ou son représentant (1).

Mais la présence effective du patentable ou de son préposé n'est pas indispensable. C'est ainsi qu'est imposable à la patente un commerçant établi à l'étranger qui possède dans les docks d'une ville française un emplacement spécial servant de dépôt pour ses marchandises lesquelles sont reçues et livrées par le personnel des docks *suivant ses ordres* (2).

C'est cette direction qui donne à l'établissement sa vie propre et la jurisprudence admet que les entreprises étrangères exercent en France dès l'instant qu'elles accréditent un représentant et lui donnent pouvoir de traiter en leur nom. Aussi est considéré comme ayant en France un établissement de marchand de bois de construction, bien qu'il n'y ait ni exploitation, ni dépôt, ni magasin, celui qui, résidant à l'étranger, est représenté en France par un mandataire chargé de le mettre en rapport avec les propriétaires ou les marchands ayant des poteaux de mines à vendre, de reconnaître et de recevoir les marchandises dont il s'est rendu acquéreur et de les expédier dans les bassins houillers français (3).

L'imposition est due lorsqu'une société étrangère place en dépôt un lot de marchandises chez un représentant français qui

(1) D'ailleurs l'imposition peut indifféremment être établie aussi bien sous le nom de l'entreprise elle-même que sous celui de son représentant (C. E., 8 février 1860, Renaldy, *Lebon Chr.*, p. 103).

(2) C. E., 29 mai 1914, Buquin (Côte d'Or).

(3) C. E., 21 juin 1901, Hoyois (Landes).

s'est engagé par contrat à ne pas vendre de marchandises fournies par des tiers et qui reçoit sur le montant des ventes une remise proportionnelle ; car le représentant doit être regardé comme préposé spécial de la société étrangère qui possède alors en ce lieu un établissement distinct, bien que le magasin ne soit pas loué par elle (1).

Il en est de même lorsqu'une entreprise étrangère envoie directement, ou laisse en dépôt, des marchandises dans les locaux loués par son représentant qui reçoit les clients et qui est chargé, moyennant une rémunération proportionnelle au montant des affaires traitées, du placement et de la livraison de ces marchandises aux conditions fixées par la maison elle-même (2).

Mais il n'est pas nécessaire que toutes les opérations soient effectuées dans l'établissement français ou que le préposé ait pouvoir de débattre les prix ou de conclure les affaires (3). C'est ainsi qu'une Compagnie d'Assurances non mutuelles, dont le siège est à l'étranger, est imposable en France si elle y possède une agence dirigée par un préposé qui se livre pour elle à des opérations d'assurances, alors même que les marchés passés par ce préposé ne seraient définitifs qu'après avoir été sanctionnés au siège de la Compagnie (4).

(1) Cf. C. E., 19 novembre 1926, Cordonnerie française (Rhône), *Lebon Chr.*, 1926, p. 998.

(2) C. E., 13 avril 1927, Société pour l'Industrie Chimique à Bâle (Maine-et-Loire), *Lebon Chr.*, 1927, p. 504.

(3) TARDIEU, *op. cit.*, n° 970.

(4) C. E., 22 février 1870, Compagnie « La Suisse » (Haut-Rhin). Cependant une société qui possède dans un port un représentant chargé d'identifier à l'arrivée des navires les marchandises destinées à cette société, d'assurer leur mise à quai, de payer les frais de manutention, de rechercher la clientèle, de recueillir les commandes, de les transmettre au siège social et, le marché conclu, de vérifier la régularité des traites, de délivrer la

Peu importe que le mandataire soit personnellement imposé à la patente, même uniquement à raison de sa participation à des opérations analogues (1), ou pour le local loué à son nom dans lequel il vend d'autres marchandises (2).

Enfin, en vertu du principe de la personnalité de l'impôt, toute entreprise étrangère qui possède en France un établissement dirigé par un mandataire doit la patente même si ce fondé de pouvoir représente d'autres sociétés et qu'un local unique serve à l'exercice de ces professions (3). On considère même que les entreprises qui se livrent en commun à des opérations commerciales en France et qui n'ont qu'un seul et même représentant dans un seul établissement sont passibles, chacune, de la patente attendu qu'elles conservent toutes une existence distincte et qu'il n'existe entre elles aucune société (4).

Par contre, lorsqu'un représentant de commerce n'agit qu'en qualité d'intermédiaire sans être lié par aucun contrat avec la maison étrangère qu'il représente, celle-ci ne peut être considérée comme ayant un établissement en France et n'est pas imposable (5).

marchandise et de récupérer sur l'acheteur les frais de manutention et de quai, ne peut être regardée comme ayant dans ce port un établissement distinct dès lors que son représentant n'a pas les pouvoirs nécessaires pour conclure définitivement les contrats et qu'il se borne à servir d'intermédiaire entre la clientèle et le siège social où la comptabilité se trouve centralisée (C. E., 1^{er} mai 1931, Société Occidentale Africaine, Seine-Inférieure).

(1) C. E., 15 mai 1925, Compagnie d'Assurances « La Bourgogne » (Seine-Inférieure), *Lebon Chr.*, 1926, p. 1090.

(2) C. E., 13 avril 1927, *Lebon Chr.*, 1927, p. 504, arrêt précité.

(3) C. E., 21 mai 1926, Société des Etablissements Oléicoles de Saint-André et l'Abadie (Maine-et-Loire) *Lebon Chr.*, 1926, p. 1332.

(4) C. E., 14 mars 1927, Société Anonyme F. Stadlin et Cie (Seine-Inférieure), *Lebon Chr.*, 1927, p. 326.

(5) C. E., 1^{er} juillet 1927, Société Anonyme Union Economique Normande (Eure), *Lebon Chr.*, 1927, p. 737.

LIMITATIONS DE L'IMPOSITION A LA NATURE DES OPÉRATIONS EFFECTUÉES EN FRANCE. — Lorsqu'une société commerciale exerce son activité uniquement à l'étranger elle ne peut être imposée en France en raison de ces opérations. Mais si elle possède en France un service financier ouvert au public une patente est due alors même que ce service limiterait ses opérations aux seules valeurs émises par la société (1).

Une imposition peut donc être établie même si l'entreprise n'effectue pas en France tout le cycle des opérations jusqu'à ce qu'intervienne la transaction qui permettra de retirer le profit escompté. Il suffit que soit poursuivi en France l'exécution d'un certain nombre d'opérations, dans les meilleures conditions possibles, chacune d'elles portant en soi l'idée d'une spéculation, d'un profit éventuel. Dans ce cas la patente n'est établie qu'en raison des seules opérations effectuées en France (2).

(1) C. E., 24 juillet 1874, Compagnie du Canal de Suez.

(2) C. E., 8 juin 1917, Société Anonyme Gœrtz and Co, Dupont, 1917, p. 573. Une société fondée dans le but d'exploiter une banque à l'étranger et qui possède en France des bureaux et une caisse où son représentant reçoit, pour le compte de la société, les souscriptions des actionnaires et leur paie les intérêts et les dividendes de leurs actions, n'est pas imposable en France, en qualité de « banquier » mais comme « tenant une caisse de recette ou de paiement » (C. E., 9 mai 1860, Compagnie Générale du Crédit en Espagne (Seine)).

CHAPITRE II

CIRCONSTANCES SANS INFLUENCE SUR L'ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION. EXEMPTIONS

SECTION I. — Circonstances sans influence sur l'établissement de l'imposition.

NATIONALITÉ. — La nationalité reste sans influence sur l'assiette de la patente ; seul l'exercice de la profession rend imposable. La loi du 13 juillet 1880 (article 1^{er}) ne distingue pas, en effet, entre les Français et les étrangers. Les lois d'impôt sont des lois de police qui obligent tous ceux qui résident sur le territoire. La législation française admettant les étrangers à exercer librement le commerce en France, il est conforme à l'équité qu'ils soient passibles des mêmes impôts que les Français (1). C'est d'ailleurs là une conséquence du caractère de l'ancien régime fiscal où la réalité prédominait sur la personnalité et où l'on n'exigeait aucune condition quant à la personne, notamment en ce qui concerne la nationalité (2). C'est ainsi que tout individu : négociant, industriel ou représentant de commerce, voyageant en France en vue d'y recueillir

(1) Cf. TARDIEU. *Op. cit.*, n° 71.

(2) Toutefois l'article 20 de la loi du 19 mars 1928 fait intervenir la notion de charges de famille, tout au moins pour les patentables résidant dans les villes où on la prend en considération pour l'assiette de l'impôt mobilier ; mais la disparition du droit proportionnel de patente sur l'habitation enlèvera toute portée à ce texte.

lir des commandes pour le compte de maisons établies en pays étranger, est passible des droits équivalents aux droits de patente et aux droits intérieurs que supportent dans ce pays les négociants, industriels et représentants de commerce s'y livrant aux mêmes opérations pour le compte de maisons établies en France (Loi du 13 juillet 1880, article 24, modifié par la loi du 29 mars 1910, article 5).

EXERCICE D'UNE FONCTION DIPLOMATIQUE. — L'exonération accordée aux agents diplomatiques et consulaires par traités est limitée par les usages et les conventions diplomatiques à la contribution mobilière et à l'impôt général sur le revenu. Aussi les consuls qui exercent un commerce ou une industrie en France doivent-ils être soumis, conformément aux lois, aux mêmes charges que les nationaux en raison de ce commerce ou de cette industrie. Ils ne jouissent à cet égard d'aucune immunité.

C'est ainsi que la jurisprudence a reconnu imposable le consul ou le vice-consul représentant plusieurs puissances étrangères de l'une desquelles il est citoyen et qui exerce en France au siège de ses fonctions consulaires la profession de négociant (1). Il a été jugé également qu'un conseiller de la légation de Monaco en France qui, outre la gestion des intérêts de diverses sociétés commerciales, exerce la profession d'agent d'affaires, doit être imposé en cette qualité à la patente et cela bien que les agents diplomatiques et consulaires de la France ne soient assujettis dans la principauté de Monaco à aucun impôt personnel (2).

(1) C. E., 16 juin 1876. Wagner (Calvados).

(2) C. E., 27 juin 1930, S. 1931. 3. 44.

EXPLOITATION D'UN RÉSEAU NON CONCÉDÉ. — Une société étrangère qui exploite en France un ou plusieurs tronçons de chemin de fer, mais sans être concessionnaire, est imposable en raison de cette exploitation sur le même pied que si elle était concessionnaire (1).

NON POSSESSION D'UN MAGASIN EN FRANCE. — Le contribuable qui exerce sa profession en France, où il habite, y est imposable alors même qu'il n'a pas de magasin sur le territoire français et qu'il tire directement ses matériaux d'une usine exploitée par lui à l'étranger (2).

Est également imposable le contribuable domicilié à l'étranger qui possède plusieurs bateaux à l'aide desquels il transporte des vins de provenances étrangères dont il effectue la vente dans plusieurs villes françaises du littoral, alors même qu'il résiderait sur l'un de ses navires, qu'il ne posséderait dans ces villes ni habitation, ni magasin, et que toutes les ventes se feraient à bord de son navire battant pavillon étranger où les acheteurs viendraient prendre livraison des marchandises (3).

EXPLOITATION DE CHANTIERS EN FRANCE. — Le Conseil d'Etat a jugé qu'une société qui ne possède dans une commune que des chantiers pour l'exécution de travaux pour le compte d'une autre compagnie, ne possède pas dans cette commune un « établissement » au sens de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1880 et qu'elle ne peut y être imposée à la patente.

(1) C. E., 14 avril 1859. Direction royale des chemins de fer prussiens de Saarbruck (Moselle).

(2) C. E., 15 septembre 1855. Ministre des Finances contre Berlié (Ain).

(3) Décision administrative, 1884, n° 184.

POSSESSION DE BUREAUX EN FRANCE. — Un commerçant qui vend exclusivement à l'étranger des laines achetées dans un autre pays n'est pas imposable en France, bien que les écritures et la comptabilité relatives à ce commerce soient tenues en France (1).

De même le Conseil de Préfecture de la Seine a rendu un arrêté aux termes duquel un Administrateur de Sociétés étrangères, qui a en France un bureau où il administre les affaires de ses sociétés, ne peut être regardé comme exerçant en France une profession patentable (2); peu importe même que ces sociétés ne tombent pas sous le coup de la législation fiscale française (3).

POSSESSION D'UN LOCAL POUR LA RÉUNION D'UN CONSEIL D'ADMINISTRATION. — Une société dont le siège social est à l'étranger n'est pas imposable en France si elle se borne à y louer un local pour la réunion de ses administrateurs et la conservation de ses archives, pourvu qu'elle n'effectue dans cet immeuble aucune opération financière se rattachant à son entreprise et qu'elle n'y tienne pas de caisse d'emprunts et de paiement de dividendes (4).

DÉFAUT D'INTÉRÊTS DISTINCTS. — Un comptoir de vente constitué sous forme de société en nom collectif entre plusieurs fabricants et ayant pour objet, moyennant une commission destinée

(1) C. E., 20 avril 1894, Ministre des Finances contre Bonnet (Tarn).

(2) D'ailleurs, en toute hypothèse l'Administrateur est un « commis » qui ne peut, en cette qualité, être personnellement taxé.

(3) Arrêté du 3 septembre 1928, ENGERINGH, *Gaz. du Pal.*, 20 novembre 1928.

(4) C. E., 5 mai 1894, Société des Sels Gemmes et soude naturelle de la Russie (Seine); D. 1895. 2. 53; C. E., 20 avril 1923, Société Foncière de l'Argentine.

à couvrir ses frais, la vente pour le compte de ses membres de marchandises leur appartenant est passible de la contribution des patentes, bien que ses intérêts ne soient pas distincts de ceux de ses associés (1).

SECTION II. — Exemptions.

Cultivateurs. — Les laboureurs et les cultivateurs sont affranchis de la patente pour la manipulation ou la transformation des récoltes et des fruits provenant des terrains qui leur appartiennent ou qu'ils exploitent. Il semblerait juste que les cultivateurs étrangers qui, voisins de la frontière, viennent en France vendre les produits de leurs récoltes, bénéficient de cette exonération à condition toutefois qu'ils justifient que les produits mis en vente par eux sur le territoire français proviennent exclusivement de leurs exploitations agricoles (2).

Mais comme seuls les actes effectués en France doivent être retenus pour la détermination des bases de l'impôt, les étrangers qui vendent en France les produits récoltés dans les propriétés hors de France n'ont pas droit à l'exemption de patente prévue pour les cultivateurs français (3). Cependant est exempt, comme cultivateur, celui qui se borne à vendre en France le produit des exploitations agricoles qu'il possède dans une colonie française (4).

Commis voyageurs étrangers. — Aux termes de l'article 24 de la loi du 15 juillet 1880 les commis-voyageurs des nations étrangères sont traités, en ce qui concerne la patente, sur le

(1) C. E., 9 juin 1931, Comptoir des quincailleries réunies (Hte-Saône).

(2) Une solution dans ce sens avait été publiée au Dupont, 1897, p. 272.

(3) C. E., 8 mars 1912, da Conceição (Seine), Dupont, 1912, p. 274.

(4) C. E., 12 novembre 1920.

même pied que les commis-voyageurs français dans ces mêmes pays étrangers. Ils sont soumis au régime de la réciprocité dans les termes prévus par les lois douanières du 11 janvier 1892 et du 29 mars 1910.

Pratiquement cette disposition a pour effet d'exonérer tous les commis-voyageurs étrangers, sauf ceux du Danemark, de la Hollande, de la Suisse et de la Russie.

Compagnies de Navigation étrangères. — L'article 5 de la loi du 29 avril 1926, portant fixation du budget général de l'exercice 1926, prévoit que les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritimes établies à l'étranger sont exempts d'impôt, à condition que le pays dont ces navires battent le pavillon accordent une exemption équivalente aux entreprises françaises de navigation. Cette exemption visant évidemment l'impôt cédulaire ne peut s'étendre, par analogie, à la patente (1).

Par contre les compagnies de navigation sont exemptes de l'impôt des patentes pour les hangars où elles déposent leurs marchandises le temps de les embarquer ou de les débarquer et de laisser la douane procéder à ses opérations (Loi du 19 avril 1905).

EXPOSITIONS UNIVERSELLES (STAND D'EXPOSANT). — La situation au regard de la contribution des patentes des entreprises étrangères qui participent en France à une exposition internationale officielle ou officiellement reconnue est réglée de la même manière qu'en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (Cf. p. 48).

Les entreprises étrangères qui agissent simplement en qualité d'exposants sont exonérées de l'impôt des patentes, même

(1) *Contra* : *Jurisqueuseur fiscal*, patente div. III, p. 26.

si, lors de la clôture de l'exposition, elles procèdent à la vente de leurs modèles ou échantillons soit parce qu'ils sont défraîchis, soit parce qu'étant lourds, encombrants ou fragiles ils seraient onéreux ou difficiles à remporter.

Celles de ces entreprises qui possèdent une succursale en France ne sont exemptées de patente que pour leur stand d'exposant. Elles restent par contre passibles, pour leur succursale, des droits fixe et proportionnel de patente afférents à la profession qui y est exercée.

Quant aux entreprises étrangères qui ne se bornent pas à exposer des échantillons et à prendre des commandes, mais qui exploitent à l'intérieur d'une exposition un établissement commercial (comptoir de vente de marchandises, buffet, restaurant, salle de spectacle...), elles doivent être assujetties à la contribution des patentes pour cet établissement.

S'il s'agit d'entreprises ayant une succursale en France les droits de patente dont elles sont ainsi redevables, pour l'établissement distinct exploité dans l'enceinte de l'exposition, sont perçus en sus de ceux déjà dûs pour cette succursale (1).

Fonctions diplomatiques. — Elles ne motivent aucune exemption (Cf., p. 264).

Magasins de vente au détail. — D'après la loi du 15 juillet 1880, article 9, le patentable qui exploite un établissement industriel et qui n'y effectue pas la vente de ses produits, est exempt de droit fixe pour le magasin séparé dans lequel sont vendus exclusivement en gros les seuls produits de sa fabrication. Si la vente a lieu dans plusieurs magasins l'exemption n'est applicable qu'à celui qui est le plus rapproché du centre de l'établissement de fabrication.

Mais si le magasin le plus proche de l'usine se trouve sur le

(1) Circulaire dir. gén. des Contributions directes, n° 2038 du 31 mai 1930.

territoire étranger, c'est le plus proche des magasins situés en France qui bénéficie de l'exemption ; car on ne doit tenir compte, pour l'établissement des droits de patente, que des opérations effectuées en territoire français (1).

Mines. — Les concessionnaires de mines sont exempts de patente pour la vente des produits de la mine qu'ils exploitent, alors même que cette vente aurait lieu en dehors du carreau de la mine (2). Mais l'exemption ne peut être accordée qu'aux concessionnaires de mines situées et exploitées en France (3). C'est ainsi qu'est imposable à raison de l'établissement qu'elle possède en France pour la vente de ses charbons, une compagnie qui exploite des mines situées à l'étranger.

Industriels fournissant des objets de leur fabrication. — L'article 2 de la loi du 27 décembre 1927 a prévu que les fabricants qui fournissent aux administrations publiques ou aux établissements publics par marchés ou autrement, des objets ou marchandises provenant de leur fabrication, sont imposables au droit fixe de patente d'après le tarif afférent à leurs opérations industrielles. Il en résulte que les fournitures faites par des fabricants et portant sur des objets de leur fabrication sont exemptés des droits spéciaux de fournisseurs. Cette exemption ne peut être appliquée aux entreprises établies à l'étranger. En effet, l'article 2 de la loi du 27 décembre 1927 a pour unique objet de déterminer à quel droit fixe de patente doivent être assujettis les fabricants susceptibles, en raison, d'une part, de leurs opérations industrielles et, d'autre part, de leur qualité de

(1) C. E., 6 novembre 1901, Ministre des Finances contre Strohl, Schwartz et Cie (Seine).

(2) C. E., 6 mai 1857, Ministre des Finances contre Bretonnière d'Hanan (Loire), *R. O.*, 548.

(3) En ce sens, C. E., 24 juillet 1872, Mines du bois du Luc, cité par TARDIEU. *Op. cit.*, n° 413.

fournisseurs des administrations publiques, d'être imposés à deux titres différents. Aussi le droit de fournisseur reste applicable aux fabricants dont le siège d'exploitation est situé à l'étranger et qui ne peuvent être imposés que comme fournisseurs des administrations publiques (1).

(1) C. E., 21 juillet 1933, Dupont, 1934, p. 164.

CHAPITRE III

LIEU ET BASES D'IMPOSITION

SECTION I. — Lieu d'imposition.

A. — *Lieu d'imposition au droit fixe.*

L'impôt des patentes est un impôt réel ; il est dû dans la commune où sont situés les établissements, boutiques ou magasins qui y donnent lieu (article 8, loi du 15 juillet 1880). C'est en somme dans la commune où se trouvent les éléments constitutifs de l'« établissement » que le droit fixe correspondant doit être imposé. Aussi le Conseil d'Etat a-t-il jugé que les étrangers sont imposables au lieu de leur domicile en France ou au lieu où la maison de commerce exploitée en France a son siège ou encore au lieu où est situé le siège de l'établissement français (1). De même un étranger qui exploite un commerce en France est imposable au lieu d'exercice de sa profession encore bien qu'il n'ait aucun local à sa disposition (2).

Pour déterminer le lieu d'imposition il vaut mieux s'attacher au lieu où le patentable traite ses affaires qu'à celui où il a son habitation personnelle et où réside sa famille (3). Toutefois en

(1) C. E., 9 mai 1853, Ahrenfeld (Seine); C. E., 13 septembre 1843, Saavedra et de Riberolles (Seine); C. E., 19 juillet 1867, Ramaroni (Corse).

(2) C. E., 9 novembre 1889, Léonard (Meurthe-et-Moselle).

(3) TARDIEU. *Op. cit.*, n° 2597.

ce qui concerne les patentables non sédentaires (1), leur établissement se déplaçant avec eux, l'imposition est établie au lieu du domicile à moins que ces contribuables ne possèdent dans une commune un local servant à entreposer leurs marchandises ; ce dépôt serait alors considéré comme le siège de leurs opérations commerciales (2).

Quant aux sociétés, elles sont imposables au droit fixe, comme les particuliers, dans la commune où est situé le siège de l'exploitation effective. La théorie selon laquelle le droit fixe serait dû dans la commune où est situé le siège social n'a pas été admise par le Conseil d'Etat.

B. — *Lieu d'imposition au droit proportionnel.*

Ce droit est dû dans chaque commune où sont situés les locaux servant à l'exercice de la profession, à condition toutefois qu'un droit fixe soit dû en France.

SECTION II. — Bases d'imposition.

A. — *Bases d'imposition au droit fixe.*

IMPOSITION DES SERVICES FINANCIERS DES SOCIÉTÉS. — La patente est dûe par toute société exploitée à l'étranger (3) qui possède

(1) Par profession non sédentaire on doit entendre celles qui s'exercent hors la commune du domicile (Circ. dir. gén. des Contrib. dir., p. 837).

(2) C. E., 17 mars 1858, Quérillacq. *Lebon Chr.*, p. 225.

(3) Mais une société coloniale qui, ayant son siège à Paris opérerait uniquement dans une colonie française, ne serait pas imposable en qualité de « Tenant en France pour son compte une caisse pour paiement des intérêts... » C. E., 6 mai 1921, Société Coloniale de Bambas. *Lebon Chr.*, p. 442. La colonie est alors assimilée au territoire métropolitain.

en France un service financier ouvert au public alors même que ce service limiterait ses opérations uniquement aux valeurs émises par la société elle-même ; mais l'imposition cesserait d'être due le jour où la société se bornerait à liquider sa situation (1).

La patente doit, en pareil cas, être établie à raison des seules opérations effectuées en France. C'est ainsi que la Compagnie du Canal de Suez a été imposée en France sous la rubrique « Tenant une caisse de recettes ou de paiements » en raison des paiements de ses coupons et du remboursement de ses titres amortis (2).

B. — *Bases d'imposition au droit proportionnel.*

LOCAUX OCCUPÉS EN COMMUN PAR PLUSIEURS PATENTABLES. — Il est fréquent que des sociétés étrangères se servent du même local pour exercer leur profession en France. Dans ce cas le droit proportionnel doit être établi, pour chaque contribuable, sur la valeur locative totale du local occupé indivisément (3). Il en serait également ainsi dans le cas où l'un des patentables produirait un bail attestant qu'une partie des locaux lui est spécialement réservée pour l'exercice de sa profession ; la convention écrite ne pourrait prévaloir contre la réalité des faits.

Si, de plus, des sociétés étrangères qui se livrent en France en commun à des opérations commerciales ont le même représentant exerçant dans un seul établissement, le droit fixe et le droit proportionnel à raison de la valeur locative totale de

(1) C. E., 19 juin 1900, Compagnie Canal de Panama. *Lebon Chr.*, p. 42.

(2) C. E., 24 juillet 1874.

(3) C. E., 9 février 1895, Société British Foreign.

l'établissement, sont dûs par chaque société attendu que chacune conserve une existence distincte et qu'il n'existe entre elles aucune société (1). Il en serait de même si le représentant était déjà personnellement imposé à la patente (2). Cette doctrine est pour le moins très rigoureuse.

DROIT SUR L'HABITATION. — Bien que le droit proportionnel sur l'habitation soit supprimé en principe, il paraît utile de donner néanmoins les précisions suivantes.

Lorsqu'un contribuable habite l'étranger et n'exerce pas par lui-même la profession à raison de laquelle il est imposé en France, il est passible du droit proportionnel sur l'habitation du gérant ou de l'agent préposé à l'exploitation (3), alors même que cette habitation serait louée par le gérant en son nom personnel et qu'elle ne servirait pas à l'exercice de la profession (4) ou que cette habitation serait située dans une autre commune que celle de l'établissement (5).

LOCAUX IMPOSABLES. — Seuls les locaux servant à l'exercice de la profession ou à l'habitation principale sont imposables. C'est ainsi qu'un consul qui exerce la profession de négociant doit être soumis au droit proportionnel à raison de la valeur locative de sa maison d'habitation et des locaux commerciaux, mais non pas à raison des appartements affectés à la gestion des affaires consulaires (6).

(1) C. E., 20 avril 1883, Bordet, C^o Manchester Fire, de Norther, etc.

(2) C. E., 26 avril 1901, Association of London Underwriters, etc...

(3) C. E., 17 janvier 1879, Hafer Grosjean (Seine).

(4) 14 juin 1878, Priestley (Seine) ; C. E., 5 juillet 1878, Alexandre (Seine) ; C. E., 3 avril 1903, Paille (Seine).

(5) C. E., 8 novembre 1878, Dunt (Seine).

(6) C. E., 16 juin 1876 Wagner (Calvados).

EVALUATION DE LA VALEUR LOCATIVE. — Si le prix du loyer est fixé en monnaie étrangère on peut se demander s'il faut considérer le cours du change au 1^{er} janvier de l'année de la location ou de l'année de l'imposition ou s'il faut prendre un cours moyen. Mais le droit proportionnel étant établi non pas sur le montant effectif du loyer mais sur la valeur locative réelle actuelle du local (1), la solution la meilleure consiste, dans cette hypothèse, à écarter purement et simplement le bail (2), l'imposition étant alors établie par évaluation directe.

C. — Majorations de droits.

Les majorations prévues par la loi du 27 février 1912 (article 2) concernent les établissements servant à la vente des denrées et marchandises, lorsque leur nombre est supérieur à 5. Toutefois les magasins dans lesquels un fabricant vend exclusivement les produits de sa fabrication sont exonérés de cette majoration.

Mais la majoration est dûe par l'entreprise qui vend en France les produits qu'elle fabrique à l'étranger; car seules les opérations effectuées sur le territoire français peuvent être prises en considération (3).

(1) C. E., 27 février 1925, *Lebon Chr.*, p. 203.

(2) On peut admettre en effet que dans ce cas il n'existe pas de « bail régulier » au sens de l'article 19 de l'Instruction du 6 avril 1881.

(3) C. E., 29 mars 1917, *Singer, Dupont*, 1917, p. 308; C. E., 7 juin 1918, *société Underwood, Dupont*, 1918, p. 402.

CHAPITRE IV

MODE D'IMPOSITION PRÉVU A L'ÉGARD DE CERTAINES PROFESSIONS DÉTERMINÉES

AGENTS D'AFFAIRES. — L'impôt des patentes ne peut être établi que d'après la nature de l'activité déployée par le contribuable en France, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de la nature des opérations effectuées à l'étranger. C'est ainsi que sont imposables en France sous la dénomination d' « agents d'affaires » des personnes qui exercent à l'étranger des professions très dissemblables :

— est imposable comme tel, celui qui gère en France la succursale d'un office de *sollicitor* établi en Angleterre (1).

— est imposable en cette qualité un avocat étranger qui tient en France un cabinet ouvert au public et qui reçoit des mandats pour suivre des affaires dans son pays, qui se charge d'y opérer des recouvrements et qui sert d'intermédiaire pour la rédaction de divers actes entre ses clients et les officiers ministériels (2).

— est enfin imposable comme tel le gérant d'une société d'une mine de cuivre située à l'étranger, lorsqu'il se livre en France à des opérations ayant pour objet l'acquisition, l'exploitation et la vente de mines de cuivre et de leurs produits, ainsi que la vente des terrains qui appartiennent ou pourront appartenir à ladite société (3).

(1) C. E., 8 avril 1869, *R. O.*, 2178.

(2) C. E., 27 février 1874, Merrill (Seine). *Rep. per.*, p. 34.

(3) C. E., 9 mai 1860, *R. O.*, p. 914.

ASSURANCES. — Les entreprises d'assurances non mutuelles contre l'incendie sont imposables à un droit fixe de 2 francs par million de capitaux assurés. Mais il y a lieu d'ajouter aux bases d'imposition puisées dans les déclarations que les sociétés sont tenues de souscrire auprès de l'Administration de l'Enregistrement, d'une part, les capitaux assurés se rapportant à des immeubles ou à des objets mobiliers situés hors de France et, d'autre part, les capitaux réassurés à des entreprises dont les établissements sont situés à l'étranger.

BANQUE. — Les sociétés formées par actions pour opérations de banque sont imposables au droit fixe d'après leur capital versé ou non versé ; une société de banque par actions ayant son siège à l'étranger, qui possède une succursale en France, doit y être imposée à raison de l'intégralité de son capital social, lorsqu'elle s'est bornée à affecter à ladite succursale une partie de ce capital par une simple délibération du Conseil d'Administration, qui n'a été qu'un acte de gestion intérieure et qui n'a pu avoir pour effet de constituer la succursale en société distincte. Le capital social est considéré dans ce cas comme formant dans son entier la garantie des opérations de la succursale (1). Cette jurisprudence peut expliquer la création, pour les sociétés établies à l'étranger, de sociétés filiales assurant la gestion des succursales françaises.

Si le capital est libellé en devises étrangères, il doit être évalué, non pas au cours du change, mais d'après le pair intrinsèque en comparant la monnaie des deux pays d'après le poids légal multiplié par le titre légal (2).

(1) C. E., 3 février 1883, Banque de Mulhouse (Vosges), *R. O.*, 3397.

(2) C. E., 24 juillet 1917 ; C. E., 22 juillet 1921 ; C. E., 24 février 1922. *Répertoire pér.*, p. 163.

BATELIERS ÉTRANGERS (ENTREPRENEURS DE HALAGE, DE FLOTTAGE, DE BATEAUX A VAPEUR, DE REMORQUEURS, DOMICILIÉS A L'ÉTRANGER). — Les employés des douanes qui sont chargés, à la frontière, de la perception des droits de navigation, sont tenus d'asseoir et de recouvrer les taxes de patente à assigner aux bateliers étrangers transportant des marchandises en France. Des instructions particulières ont été données à ce sujet aux Directeurs des Contributions Directes que la question intéresse, afin de prescrire à partir du 1^{er} janvier 1875 l'emploi d'un système spécial de taxation (1).

COMMISSIONNAIRES. — a) *Commissionnaires en douane*. — Sont imposables en qualité de « commissionnaires en douane pour la réception et la réexpédition des marchandises » les intermédiaires dont les opérations, dans certaines gares de la frontière, consistent non seulement à se charger pour le compte de leur commettants de toutes les formalités de la douane, mais aussi à assurer l'arrivée des marchandises à destination à l'aide de correspondants qu'ils ont en France et à l'étranger (2). Mais ne peuvent être considérés comme exerçant en France la profession de commissionnaire en douane, les commissionnaires de transport établis à l'étranger, qui, chargés par leurs clients de recevoir des marchandises dans les gares frontières et de les réexpédier après vérification de la douane, confient l'accomplissement de ces opérations à des commissionnaires en douane (3).

(1) *Répertoire Garnier*, p. 107.

(2) Cette assimilation classée dans le département de la Meurthe-et-Moselle a été admise par le Conseil d'Etat (arrêt du 26 avril 1890, Rœsch) ; mais elle n'a pas été sanctionnée par le législateur.

(3) C. E., 16 mars 1910, Sague-Marès (Pyrénées-Orientales).

b) *Commissionnaire entrepositaire*. — Est impossible en cette qualité :

— celui qui sert d'intermédiaire à des tiers pour la réception, la mise en entrepôt et la réexpédition des marchandises, sans intervenir dans la vente ou l'achat des marchandises entreposées (1).

— celui qui reçoit habituellement dans des écuries disposées à cet effet des chevaux achetés par des marchands français et étrangers, qu'il se charge de leur réexpédier moyennant un droit de commission (2).

— celui qui reçoit dans sa maison diverses sortes de marchandises achetées en France par des négociants de l'étranger et qui se charge d'expédier ces marchandises moyennant un droit de commission (3).

c) *Commissionnaire en marchandises*. — Est impossible en cette qualité :

— celui qui s'occupe de placer sur échantillons les produits des fabricants qui lui donnent leur confiance et d'expédier les articles qu'il a mission d'acheter pour divers marchands de l'intérieur ou de l'étranger (4).

— l'associé d'une maison de commerce établie à l'étranger lorsqu'il réside en France pour faire les achats de marchandises ; il est alors seul imposable (5).

— celui qui sert d'intermédiaire à des commerçants étrangers pour les ventes qu'ils opèrent en France, et qui traite

(1) Cf. note *Lebon Chr.*, 1880, p. 179.

(2) C. E., 2 août 1878, Packam.

(3) C. E., 29 avril 1863, dame Masson (Manche).

(4) C. E., 12 juin 1843, Varichon (Seine) ; C. E., 1^{er} février 1844, Watteau (Seine).

(5) C. E., 7 février 1848, Vinet et Delhumeau (Seine).

habituellement avec des marchands en gros (représentant de commerce : opérations de gros) (1).

— celui qui achète aux fabricants et revend à des marchands de l'étranger (2).

— celui qui prête habituellement son entremise en France à des marchands, alors même que sa clientèle à l'étranger ne se composerait que de détaillants (3). Le requérant soutenait que les ventes à des clients étrangers devaient être considérées comme faites exclusivement à des consommateurs et, à l'appui de sa prétention, il produisait des copies d'attestations émanant soit de ses agents à l'étranger, soit de ses clients eux-mêmes. Le Ministre a fait remarquer que ces documents ne concernaient qu'une partie de la clientèle de l'étranger, que, d'un autre côté, si quelques-uns avaient été revêtus du visa d'agents consulaires français, ce visa n'avait d'autre effet que de légaliser les signatures et ne garantissait ni l'authenticité des faits relatés, ni l'appréciation de ces faits, notamment en ce qui concerne la distinction, du point de vue de la législation française, du commerce en gros, en demi-gros, en détail. Au surplus la contribution des patentes n'étant due qu'à raison des commerces, industries ou professions exercés en France, doit être établie uniquement d'après les faits consommés sur le territoire français, qui seuls peuvent être constatés dans la forme légale par les agents compétents. Il en résulte que, en matière de commerce d'exportation, il y a lieu de rechercher, non pas si les acheteurs de l'étranger sont des consommateurs ou des marchands, mais si les ventes se rattachent, d'après leurs conditions intrinsèques et notamment d'après leur impor-

(1) C. E., 10 août 1868, Reinhardt (Seine).

(2) C. E., 3 novembre 1882, Stamatiadis (Seine).

(3) C. E., 22 mai 1883, Israël (Seine).

tance moyenne, au commerce en gros, en demi-gros ou en détail (1).

— une société constituée en société anonyme à l'étranger qui reçoit en consignation à son siège social les produits de filatures de soie étrangères et sert d'intermédiaire aux producteurs pour la vente de ces soies dans l'établissement qu'elle possède en France (2).

d) *Commissionnaire de transports*. — Est impossible comme tel :

— une société étrangère qui possède en France des bureaux où elle délivre des billets pour le transport des voyageurs et qui se charge d'expédier, sous sa responsabilité, par chemin de fer et par bateau, les colis qui lui sont confiés (3). Le commissionnaire de transport est celui qui, à la différence de l'entrepreneur de roulage, ne fait pas lui-même tous les transports, mais qui est l'intermédiaire entre les personnes qui ont des transports à effectuer et les entrepreneurs de roulage, les compagnies de chemin de fer, ou les entrepreneurs de bateaux (4).

CONSEIL JURIDIQUE. — Lorsqu'une société a été constituée entre des patentables figurant au tableau D du tarif (des avocats étrangers, par exemple, exerçant en société la profession de conseil juridique) seul l'associé principal est assujetti au droit proportionnel de patente pour le compte de la société (5).

ENTREPRENEURS DE TRAVAUX PUBLICS. — Les travaux publics exécutés sur le territoire français sont seuls à retenir dans les

(1) *Lebon Chr.*, 1885, note p. 528.

(2) C. E., 26 juin 1897, Société Doshin Kurwaiska (Rhône).

(3) C. E., 20 avril 1883, Compagnie Inmann (Seine).

(4) *Lebon Chr.*, 1873, note p. 303.

(5) R. M. F., n° 4555 à M. FABRY, député, *J. O.*, 10 septembre 1929, déb. parl. Ch., p. 2911.

bases de la patente, en vertu du principe de la territorialité de cet impôt. C'est ainsi qu'une société qui effectue des travaux à l'étranger ne peut être taxée sur le montant de ces travaux (1). De même celui qui entreprend la construction d'un pont sur un fleuve formant frontière ne doit la patente que sur le montant des travaux exécutés jusqu'à la ligne frontière, soit en l'espèce, sur la moitié du prix (2). La patente d'entrepreneur de travaux publics doit être établie dans la commune où est effectué l'ensemble des opérations que comporte l'exécution du contrat passé; opérations dirigées par un préposé qui réside d'une façon permanente dans ladite commune. Peu importe que la comptabilité et la direction générale de l'entreprise soient centralisées dans une autre ville (3).

ETRANGERS NON SÉDENTAIRES : DÉLIVRANCE DES PATENTES. — Les agents des douanes des départements formant la frontière de terre sont autorisés à délivrer des patentes par anticipation, dans toutes les communes autres que le chef-lieu de département, aux bateliers étrangers, aux entrepreneurs de halage, flottage et de bateaux à vapeur, remorqueurs, domiciliés hors de France, ainsi qu'aux commis-voyageurs, marchands forains et colporteurs étrangers. De leur côté les agents du service de la navigation commissionnés en qualité de receveurs buralistes, sont admis à délivrer les patentes aux mariniers sur un certain

(1) C. E., 13 février 1869, Dussaud, Elie, Elziar (Bouches-du-Rhône). Il s'agissait d'une société qui pour l'exécution des travaux publics qu'elle avait entrepris en dehors du territoire français (en l'espèce constructions de forts à l'étranger) possède en France un comptoir pour l'achat des matériaux nécessaires à ses travaux. Elle est imposable aux droits afférents à la profession d'entrepreneurs de Travaux publics, mais seul le droit fixe déterminé de 5 francs doit être imposé.

(2) C. E., 7 février 1863, Benkiser (Bas-Rhin), et à condition qu'il exploite en outre un établissement en France pour le service de son entreprise.

(3) C. E., 4 avril 1930, *Gaz. Pal.*, 1930. 1. 945.

nombre de points des rivières et canaux, au lieu et place des agents des Contributions directes.

Les patentes sont recouvrées par le Receveur des douanes ou l'agent de la navigation après inscription sur un registre fourni par la Direction des Contributions directes et les certificats d'imposition correspondants sont au fur et à mesure transmis au Contrôleur.

La Direction des Contributions directes notifie chaque année à ces agents les centimes le franc de la contribution des patentes et de la contribution pour frais de bourses et de chambres de commerce dont ils auront à faire usage (instruction ministérielle du 22 mai 1929, article 377).

FOURNISSEURS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS. — Est imposable en cette qualité celui qui vend à des administrations publiques ou à des établissements publics en vue de l'exécution des services publics que ces administrations ou ces établissements sont chargés d'assurer.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que le contribuable soit propriétaire de ce qu'il fournit. Le Conseil d'Etat n'a pas admis les mandataires à arguer de cette qualité pour échapper à la patente de fournisseurs, lorsqu'ils représentent des producteurs, des marchands ou des commerçants et il a jugé imposable, sur le montant des livraisons effectuées par ses soins, la société qui s'est substituée à divers constructeurs étrangers pour l'exécution de contrats aux termes desquels ces constructeurs devaient tenir à la disposition de l'autorité militaire française les pièces de rechange nécessaires aux camions faisant l'objet des dits contrats, qui s'est entremise pour la fourniture de ces pièces et qui en a perçu le prix (1).

(1) C. E., 28 mars 1924, American express Company, Dupont, 1924, p. 649.

La nationalité du fournisseur importe peu ; c'est ainsi qu'est imposable une société hongroise qui s'est rendue adjudicataire en France d'un marché public de fournitures (1). Mais il faut qu'il ait en France un établissement, c'est-à-dire qu'il y possède une agence ou un représentant (2) ; une société étrangère qui a conclu par l'intermédiaire de son représentant en France des marchés de fourniture avec l'Etat, est régulièrement assujettie à la patente (3) quels qu'aient été les lieux et les conditions de livraison des fournitures (4).

Mais la passation de marchés de travaux publics ou de fournitures aux administrations publiques comporte obligatoirement l'élection d'un domicile en France. Les fournisseurs sont donc imposables alors même que les marchandises viendraient toutes de l'étranger où ils résident (5). On paraît donc admettre que doit échapper à l'impôt le fournisseur qui n'a pas élu domicile en France, n'y a pas de représentant et se borne à livrer dans une gare frontière (6).

Mais la condition d'imposition, peut-être la plus importante, c'est le lieu de situation des services administratifs qui traitent le marché. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé, dans plusieurs arrêts, que les armées alliées stationnées en France pendant la guerre devaient être regardées comme des administrations publiques, motif pris de ce que ces armées avaient

(1) C. E., 27 juin 1913. Société anonyme Hongroise pour le Commerce du tabac, Dupont, 1914, p. 6.

(2) C. E., 19 novembre 1922. Alguerfuari-Monclus, Dupont, 1923, p. 334 en note.

(3) C. E., 27 juin 1930, the Iantaro nitrate Co Ltd (Seine).

(4) C. E., 22 décembre 1930, Bunge et Born (Seine). *Gaz. Pal.*, 1931. 1. 288.

(5) C. E., 8 décembre 1922, Dupont, 1923, p. 240.

(6) Dupont, 1915, *Solution*, p. 334.

été assimilées, du point de vue fiscal, à l'armée nationale (1). Mais les marchés conclus et les livraisons reçues par des services administratifs stationnés à l'étranger ne donnent pas lieu à l'application des droits spéciaux de patente de fournisseurs (2). Il en est ainsi notamment pour les fournitures qui étaient faites à l'armée du Rhin (3).

Par contre le Conseil d'Etat a jugé que, pour la détermination des droits de patente des fournisseurs, il n'y avait pas lieu de faire de distinction entre les fournitures effectuées à des organismes situés sur le territoire de la France continentale et celles destinées aux colonies françaises. Il a décidé par suite qu'une société qui a passé en France des marchés ayant pour objet des fournitures aux chemins de fer de l'Afrique équatoriale française a été régulièrement imposée en qualité de fournisseur (4).

JURISTES. — Les membres de l'association des juristes étrangers sont imposés par assimilation avec les avocats inscrits au tableau des Cours et Tribunaux (Profession assujettie seulement au droit proportionnel).

MAISONS D'ACHATS. — Est imposable comme tenant une maison d'achats :

(1) C. E., 15 décembre 1925, Pfister et Cie, Dupont, 1926, p. 245; C. E., 16 mars 1926, Grands Moulins de Corbeil, *Lebon Chr.*, 1926, p. 396.

(2) Lorsque les marchés sont passés par des services administratifs établis en France, le lieu et les conditions de livraison importent peu. C'est ainsi qu'une imposition serait valablement établie pour un marché de fournitures livrées à l'étranger et payées en monnaie étrangère (C. E., 18 mars 1921, Rossines).

(3) R. M. F. à M. DUMAINE, député, n° 6541, *J. O.*, 25 avril 1930, déb. parl. Ch., p. 2203.

(4) C. E., 19 décembre 1930, S. A., Paris, Aubevoye (Eure).

— celui qui exploite un établissement dans lequel il achète des marchandises destinées à l'approvisionnement d'un magasin de ventes situé à l'étranger, alors même que ses opérations ne portent que sur une seule espèce de marchandises (1).

— celui qui, habitant l'étranger, exploite en France un établissement dont les opérations consistent à acheter, dans la région, des fruits et légumes qui lui sont expédiés pour être vendus (2). Mais il ne serait pas imposable si, n'ayant pas d'établissement en France, il prêtait seulement son entremise aux cultivateurs qui lui expédieraient leurs produits à leurs frais et risques (3).

— celui qui tient une maison d'achats pour l'approvisionnement d'une maison de ventes exploitée par lui dans une colonie française (4).

MARCHANDS EN GROS. — Un étranger qui a, en France, un établissement dans lequel il rassemble ou fait rassembler pour son compte des marchandises qui sont ensuite par lui revendues et expédiées à l'étranger, est imposable comme marchand en gros s'il fait ses achats et ses expéditions dans les conditions du commerce en gros. La patente est alors dûe au lieu de son domicile ou au siège de l'établissement dirigé par un préposé spécial.

Il est de principe que les opérations commerciales faites en France doivent seules être prises pour base des droits de patente. Dès lors, il y a lieu, sans se préoccuper de la qualité

(1) C. E., 11 mars 1898, *R. O.*, 3843.

(2) C. E., 25 juillet 1902, Société Champagne frères Ltd.

(3) C. E., 30 octobre 1903, Draper et fils. La profession ainsi exercée n'est pas dénommée au tarif des patentes et devrait être classée par assimilation.

(4) C. E., 27 février 1907, Ytier.

des acheteurs, de rechercher seulement si les acquisitions et les expéditions effectuées tant pour les marchands français que pour les marchands fixés à l'étranger, constituent ou non des opérations de gros. Cette manière de voir est conforme à la jurisprudence résultant des divers arrêts qui ont décidé qu'un patentable qui possède en France un établissement pour l'approvisionnement de maisons situées hors du territoire, était imposable comme marchand en gros, du moment que les achats et les expéditions avaient lieu dans les conditions de ce commerce (1).

PAQUEBOTS. — Seules les opérations effectuées en France doivent être prises en considération. C'est ainsi, par exemple, que les compagnies de navigation étrangères ne peuvent être taxées comme « armateur » en raison des agences qu'elles possèdent dans leurs escales françaises. Par ailleurs le seul fait que leurs navires font escale dans les ports français ne peut faire considérer ces compagnies comme exerçant, en France, une profession. Seulement le plus souvent les compagnies ont, dans ces ports, des représentants chargés de recevoir les ordres de transport sur les lignes desservies par ces paquebots. Elles sont alors imposables comme « Tenant agence de paquebots étrangers », profession consistant à rechercher des ordres de transport sur les lignes de paquebot.

Est imposable en cette qualité une compagnie qui recueille ses ordres de transport par l'intermédiaire d'un représentant (2) et cela malgré la circonstance que ce représentant serait per-

(1) Observations du Ministre des Finances au sujet de l'arrêt du 3 novembre 1882, Stamatiadis (Seine).

(2) C. E., 22 novembre 1912, *R. O.*, 4560.

sonnellement cotisé à raison d'opérations de commission ou de consignment auxquelles il se livrerait pour son propre compte (1).

APPENDICE. — Mode spécial d'imposition
prévu pour les associés en nom collectif.

D'après l'article 20 de la loi du 15 juillet 1880 « dans les sociétés en nom collectif, l'associé principal paie seul la totalité du droit fixe afférent à la profession. Le même droit est divisé en autant de parts égales qu'il y a d'associés en nom collectif et une de ces parts est imposée à chaque associé secondaire. Le droit proportionnel est établi sur la maison d'habitation de l'associé principal et sur tous les locaux qui servent à la société pour l'exercice de son industrie ».

Ce texte ne faisant pas état du lieu de résidence des associés secondaires, ils se trouvent à être imposables quel que soit ce lieu. Aussi lorsqu'ils demeurent à l'étranger sont-ils imposables à la portion de droit fixe mise à leur charge dans les communes où l'associé principal est imposé au droit fixe afférent à la profession sociale (2).

C'est ainsi que lorsqu'une société en nom collectif a été formée en France dans le but d'y acheter des marchandises pour

(1) R. M. F., n° 7840 à M. CHAMPETIER DE RIBES, *J. O.*, 27 mai 1926, déb. parl. Ch., 2226. Les Compagnies françaises supportent d'ailleurs une imposition analogue dans chacun des ports où elles possèdent des établissements distincts de leur établissement principal.

(2) C. E., 30 décembre 1858, Greiff et Linnemann (Seine); C. E., 30 mars 1864, Gerin (Ardèche); C. E., 15 février 1884, Girard et Gondraud. D'ailleurs l'associé d'une maison de commerce établie en France a qualité pour demander dans le délai légal la décharge des droits de patente de son co-associé résidant à l'étranger (C. E., 21 juin 1854, Coupiac, Hérault).

les revendre à l'étranger, les associés secondaires doivent, en cette qualité, être assujettis à une portion du droit fixe, encore bien qu'ils résident dans un pays étranger où ils représentent la société (1).

Si c'est l'associé principal qui réside à l'étranger le droit proportionnel est dû sur l'habitation de l'associé secondaire qui est préposé à l'exploitation de l'industrie sociale en France (2). Ce qui est d'ailleurs conforme aux dispositions de l'article 14 de la loi du 15 juillet 1880 : « Si l'industrie pour laquelle il est assujetti à la patente ne constitue pas sa profession principale et s'il ne l'exerce pas lui-même, il ne paie de droit proportionnel que sur la maison d'habitation de l'agent préposé à l'exploitation ».

L'associé principal c'est celui qui s'occupe, à l'exclusion des autres, des affaires traitées en France et cela même si le nom de l'un de ces co-associés figurait seul dans la raison sociale ou si ce dernier ou un autre avait fourni la plus forte mise de fonds (3).

(1) C. E., 3 novembre 1882, Stamatiadis (Seine).

(2) C. E., 12 août 1879, Demelle, Chaperon et de Peyraud (Gironde) ; C. E., 26 juin 1897, Société Glaenzer et Cie (Seine).

(3) C. E., 21 janvier 1887, Mommers et autres (Seine) ; *R. O.*, 3516.

TROISIÈME PARTIE

INTRODUCTION

De l'examen détaillé des modalités d'imposition des contribuables ayant à la fois une attache en France et une attache à l'étranger, il résulte que, si des conventions ont été passées avec des pays étrangers pour régler certaines questions de taux ou d'exemption, il n'en a pas été de même pour la question principale, celle des conditions d'imposition.

La France a, en effet, passé des traités avec de très nombreux pays pour spécifier que leurs ressortissants ne seraient pas soumis à des impôts plus élevés que ses nationaux ; elle a, en outre, accordé le bénéfice des dégrèvements pour charges de famille aux ressortissants de plus de 45 pays. Elle a, enfin, prévu dans quels cas les étrangers qui ne rempliraient pas leur devoir fiscal, pourraient être expulsés du territoire.

Mais en ce qui concerne les conditions d'imposition on ne compte que quatre traités. Leur conclusion est, en effet, des plus difficile, les intérêts économiques et financiers des divers pays n'étant pas les mêmes et s'opposant parfois d'une manière irréductible. C'est cependant en cette matière qu'une entente internationale serait souhaitable. En effet, l'imposition d'un contribuable aux impôts sur le revenu français est subordonnée à une question de territorialité. L'élément déterminant en

matière de bénéfices industriels et commerciaux est constitué par la réalisation de bénéfices dans un établissement situé en France ; en matière de bénéfices agricoles c'est le lieu du siège d'exploitation ; pour l'impôt sur les traitements et salaires c'est le lieu du domicile, c'est-à-dire de la résidence habituelle et effective ; enfin pour les bénéfices des professions non commerciales c'est le lieu de l'installation professionnelle permanente. Quant à l'impôt général sur le revenu c'est le lieu de la résidence habituelle qui conditionne l'imposition et celui du domicile qui en détermine les modalités.

Un contribuable n'est donc passible d'un de ces impôts en France que s'il y possède soit son domicile, soit sa résidence, soit une exploitation. Bien entendu, c'est en vertu de sa souveraineté fiscale que l'Etat a édicté ces mesures. D'autre part, les mots domicile, résidence, lieu d'exploitation ont été définis par l'Administration fiscale de l'Etat en se rapportant aux travaux législatifs où figurent ces termes.

Ces dispositions fiscales sont uniquement des dispositions de droit interne ; c'est en vertu de la territorialité des lois fiscales que l'Etat a souverainement fixé les conditions d'imposition. Or, chaque Etat a agi de la même façon, édictant des conditions d'imposition en toute indépendance suivant la théorie générale des impôts admise dans ce pays.

Lorsqu'il ne s'est agi que de contribuables n'ayant des intérêts que dans un seul pays aucune difficulté ne s'est présentée. Mais il n'en a plus été de même lorsqu'un individu, ou une entreprise, s'est trouvé avoir des intérêts dans deux ou plusieurs pays différents. Il lui a fallu se plier à autant de législations différentes établies dans l'ignorance les unes des autres ; et c'est ainsi qu'ont pu naître les problèmes des doubles impositions, c'est-à-dire l'assujettissement à l'impôt d'un même élément imposable dans plusieurs pays.

Inversement, cet excès de fiscalité involontaire n'a pas été sans provoquer un essai d'évasion fiscale ; les contribuables ayant des attaches dans plusieurs pays profitant de l'isolement dans lequel vivent les administrations étrangères pour éluder plus ou moins complètement l'impôt.

La nécessité d'établir des accords internationaux pour éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale est la conclusion nécessaire de cette étude consacrée aux problèmes fiscaux présentant un caractère international.

CHAPITRE PREMIER

LE PROBLÈME DES DOUBLES IMPOSITIONS

SECTION I. — Etude théorique.

Il y a double imposition lorsqu'une personne ou une entreprise est frappée plusieurs fois au titre du même impôt pour la même matière imposable (capital ou revenu). Il faut, en outre, que chacun des impôts soit perçu au profit d'une communauté d'intérêts identique. Il ne peut y avoir double imposition entre l'impôt établi au profit d'un Etat et celui établi au profit d'un département ou d'une commune.

Les cas de doubles impositions sont presque innombrables. Ils ont cependant tous une cause commune : c'est la pluralité d'autorités fiscales exerçant leur droit sur une même matière imposable.

Principaux cas de doubles impositions.

A. — *Double imposition due à la séparation des juridictions fiscales personnelle et réelle.*

Les impôts frappant l'ensemble des revenus ou des biens d'un contribuable présentent un taux et des modalités variables selon l'importance du revenu global ainsi considéré ou selon

la situation de famille du redevable ; ce sont les impôts personnels.

Or, chaque Etat a le droit d'imposer la totalité des revenus et des biens de ses résidants, d'où que ces revenus soient tirés et où que ces biens soient situés. C'est ce que l'on peut appeler la juridiction fiscale personnelle de cet Etat.

Les impôts qui frappent les biens sans considérer la personnalité de celui qui en est le titulaire sont les impôts réels qui, généralement, se confondent avec les impôts cédulaires spécialisés par catégories de revenus.

Or, chaque Etat a le droit d'imposer les revenus et les biens produits et situés sur son territoire où que se trouve le domicile du propriétaire. C'est ce que l'on peut appeler la juridiction fiscale réelle.

Si toutes les sources de revenus et tous les biens d'un contribuable sont situés dans l'Etat même qu'il habite, il ne sera imposé que par cet Etat ; mais si le résidant d'un Etat possède des revenus ou des biens dans un autre Etat il peut être imposé sur ses biens ou revenus deux fois ; par l'Etat de son domicile et par celui de l'origine de ses revenus ou de la situation de ses biens.

**B. — Double imposition due à la définition différente
du critérium d'imposition.**

Si pour chaque Etat, mais sans entente commune, en matière d'impôts personnels le critérium d'imposition est le domicile, et que chaque Etat donne à ce mot le sens juridique qui lui est attribué communément dans le pays, il se trouvera des individus qui seront considérés comme ayant leur domicile dans plusieurs Etats différents et qui se trouveront ainsi imposés deux ou plusieurs fois au même impôt.

C. — *Double imposition dûe à l'attribution à plusieurs pays de l'origine des revenus.*

Un établissement industriel ou commercial situé dans un pays donné peut fort bien n'être que la succursale d'une entreprise dont le siège est à l'étranger, et dans ce cas cette entreprise, imposée dans les divers pays où elle possède des succursales, risque de l'être une seconde fois dans le pays de son siège social pour l'ensemble de ses revenus.

C'est là un des cas les plus fréquents de double imposition qu'il semble utile d'étudier d'une façon détaillée.

ETUDE DE LA DOUBLE IMPOSITION DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES. — C'est en matière industrielle et commerciale que se posent les problèmes les plus nombreux, les plus importants et les plus complexes touchant à la double imposition. Ce sont les méthodes de ventilation des bénéfices qui permettent d'éviter ou qui, au contraire, déterminent les doubles impositions. La ventilation peut d'ailleurs être purement comptable ou bien être conditionnée par des règles légales; ce peut être une façon de tenir les écritures comptables qui change l'attribution de certaines parties du bénéfice ou ce peut être l'attribution d'après un texte de loi de telle partie des profits à telle source. On est ainsi amené à se demander s'il n'existe pas une règle idéale de ventilation.

Le problème général de la double imposition, quant à ces entreprises, se divise donc en deux parties. Dans l'une rentrent les problèmes résultant de l'opposition qui existe entre les législations des différents ressorts fiscaux qui cherchent à imposer le même élément de bénéfice. Dans l'autre partie rentrent les problèmes comptables de ventilation, c'est-à-dire les

problèmes qui se posent lorsqu'on effectue l'attribution ou l'imputation des revenus aux divers ressorts fiscaux, en prenant pour base les règles ou les principes généraux prescrits par les lois ou les conventions.

A. — *Problèmes posés par l'opposition
des différentes législations.*

Il s'agit de problèmes essentiellement juridiques : deux ou plusieurs pays considèrent le bénéfice imposable par chacun d'eux comme la différence d'éléments qui ne sont pas entièrement semblables. C'est ainsi que, lorsqu'une entreprise américaine achète ses marchandises en France, par exemple, pour les vendre aux Etats-Unis, le revenu tiré de l'opération est attribué intégralement aux Etats-Unis, lieu de la vente, par le fisc américain. Or si l'entreprise américaine a en France un bureau d'achats, le fisc français considère qu'une partie du bénéfice réalisé en Amérique est imputable aux conditions de l'achat effectué en France, et il taxe l'entreprise américaine pour la partie du bénéfice réalisée grâce au bureau d'achats. Il y a donc là une fraction du bénéfice qui est imposée deux fois ; une fois en Amérique et une fois en France.

Ces problèmes peuvent se poser soit à propos des succursales d'une entreprise internationale, soit à propos d'établissements autonomes établis dans un pays étranger.

a) RÈGLES DE VENTILATION APPLICABLES AUX ENTREPRISES ÉTRANGÈRES AYANT DES SUCCURSALES DANS UN PAYS DÉTERMINÉ. — Le revenu net imposable est constitué dans tous les pays par la différence entre le revenu brut et les dépenses déductibles encourues pour réaliser ce revenu. On peut se demander cependant comment effectuer une répartition si le revenu est réalisé dans un pays

alors que certaines dépenses, afférentes à ce revenu, sont faites dans un autre.

La catégorie de dépenses la plus difficile à localiser est celle des dépenses faites au centre effectif de direction de l'entreprise et dont profite l'ensemble des succursales ; tels sont les intérêts payés pour les capitaux empruntés et qui sont utilisés dans toute l'entreprise ; tels sont encore certains frais généraux comme les émoluments des administrateurs et les traitements des fonctionnaires chargés de l'Administration générale de l'entreprise, du corps central des comptables, les frais d'une publicité générale, etc...

Or, les pratiques suivies en ce qui concerne la déduction des intérêts de la dette générale et des frais généraux, diffèrent avec chaque pays.

Pour ce qui a trait à la déduction des intérêts, l'Etat français admet que soient déduits du revenu brut de l'établissement local, la totalité des intérêts payés sur une dette contractée exclusivement pour le fonctionnement de cet établissement, ainsi que la part des intérêts payés sur la dette générale correspondant à la fraction de l'emprunt qui est considérée comme ayant été spécialement affectée au fonctionnement de l'établissement local.

Mais bien d'autres pays admettent des solutions différentes : tel le Danemark qui déduit une part d'intérêt proportionnellement au montant brut de l'actif de la succursale par rapport au montant brut du centre effectif de direction ; tel la Tchécoslovaquie qui n'admet la déduction des intérêts payés sur la dette générale que lorsqu'il est prouvé qu'ils ont un lien économique avec l'établissement local, comme c'est le cas par exemple si la dette est garantie par une hypothèque sur les biens immobiliers de l'établissement local ; tels enfin le Royaume-Uni de Grande-Bretagne, l'Italie, les Pays-Bas, l'Esthonie, la Let-

tonie, la Roumanie et l'Autriche qui n'autorisent pas la déduction d'une part proportionnelle des intérêts payés sur la dette générale.

Pour ce qui a trait à la déduction des frais généraux, il est admis en France que les dépenses nécessitées spécialement par la succursale lui sont attribuées (par exemple frais occasionnés par un service central chargé de suivre les opérations de la succursale en France et comptabilisés séparément), ainsi qu'une proportion du surplus des dépenses du centre de direction situé à l'étranger, si ces frais concernent l'ensemble de l'entreprise (par exemple les émoluments des administrateurs, les dépenses de direction et de comptabilité centrale).

Mais là encore bien des pays adoptent des systèmes différents tels les Pays-Bas qui n'autorisent la déduction que dans la mesure où les frais généraux du centre effectif de direction situé à l'étranger ont une relation directe avec l'activité de la succursale locale, relation qu'il est bien difficile au contribuable de prouver ; tel le Japon qui effectue la répartition proportionnellement aux recettes brutes et à d'autres facteurs appropriés ; tels l'Allemagne et la Tchéco-Slovaquie qui appliquent le caractère du lien économique existant entre les frais généraux du siège et l'établissement local.

b) RÈGLES DE VENTILATION APPLICABLES AUX ENTREPRISES ÉTRANGÈRES AYANT UNE FILIALE DANS UN PAYS DÉTERMINÉ. — Souvent les affaires traitées entre la Société-mère et la filiale ne le sont pas au mieux des intérêts de chacune d'elle et les bénéfices de la filiale se trouvent ainsi détournés volontairement.

Parmi les mesures de redressement prises par les différents Etats (mesures susceptibles d'entraîner une double imposition) il y a lieu de signaler :

L'imposition de la Société-mère, par l'intermédiaire de sa

filiale considérée comme son représentant ; la Société-mère est alors imposée sur ses bénéfices réels dans la personne de sa filiale en tant qu'agent (procédé employé par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne).

L'imposition sur la base de l'existence d'une unité économique entre les deux entreprises, ce qui revient à considérer la filiale comme un simple organe de la Société-mère (procédé employé en Espagne, en Allemagne).

c) RÈGLES DE VENTILATION CONCERNANT LES ENTREPRISES COMMERCIALES OU INDUSTRIELLES AYANT UN ÉTABLISSEMENT DANS UN PAYS DÉTERMINÉ. — La plupart des pays n'ont pas, dans leur législation, de principes nettement définis en ce qui concerne la part du bénéfice de l'entreprise étrangère qui doit ressortir dans la comptabilité de l'établissement local ; si ce n'est le principe fondamental d'après lequel les livres doivent faire ressortir le revenu réel attribuable à l'activité du dit établissement.

C'est ainsi que dans certains pays où se trouvent uniquement situés des établissements de vente, la totalité du bénéfice leur est attribuée, ces pays n'autorisant pas l'attribution d'un bénéfice quelconque à l'opération d'achat effectuée à l'étranger (ce système est employé aux Etats-Unis). Par contre pour la majorité des pays la base d'imposition est le bénéfice qui peut être considéré comme provenant de l'activité de vente de la succursale locale en tant que distinct du bénéfice de fabrication qui est censé revenir à la fabrique située à l'étranger. Si enfin l'établissement local d'une entreprise étrangère vend des marchandises qui ont été en partie fabriquées à l'étranger et en partie achetées à l'étranger, les bénéfices revenant à chaque catégorie d'activité doivent être isolés conformément aux principes qui viennent d'être exposés.

Pour ce qui a trait aux établissements de production, si une

entreprise fabrique dans un pays donné et vend dans un autre pays, un bénéfice est attribué, en règle générale, à l'établissement de fabrication. Certains Etats le déterminent en cherchant à isoler le bénéfice de fabrication par rapport au bénéfice de vente réalisé dans les pays étrangers. D'autres encore, comme la France, évaluent le bénéfice qu'aurait dû réaliser une entreprise similaire indépendante.

Quant aux bureaux d'achats, ils ne sont pas imposés par certains Etats parmi lesquels, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et les Etats-Unis d'Amérique ; ils le sont, par contre, suivant des règles assez vagues en Allemagne, en Hongrie, en Pologne. En France on leur attribue le bénéfice que réaliserait une entreprise similaire mais indépendante.

d) RÈGLES DE VENTILATION CONCERNANT LES ENTREPRISES NATIONALES AYANT DES SUCCURSALES OU DES FILIALES A L'ÉTRANGER. — On applique dans chaque pays les mêmes méthodes que celles qui y sont utilisées pour les entreprises étrangères ayant dans le pays des succursales ou filiales locales.

Ainsi lorsqu'une société a son centre effectif de direction dans un Etat et lorsqu'elle effectue des opérations dans un autre, la règle générale est de ne pas attribuer de bénéfices au centre de direction en tant que tel. Toutefois les cantons suisses imputent une fraction au bénéfice net total au siège de l'entreprise ; le minimum étant de 10 0/0 du bénéfice total et le maximum de 30 0/0. Enfin pour certains pays (Royaume-Uni de Grande-Bretagne, Irlande, Canada, Allemagne, Suède, Japon, Pologne) les sociétés, lorsqu'elles ont leur domicile ou leur résidence fiscale dans un pays, sont imposables pour leur revenu net total de quelque source qu'il provienne tant étrangère que nationale.

B. — *Problèmes comptables de ventilation.*

La double imposition résulte aussi, souvent, d'une mauvaise ventilation des bénéfices. Avant d'examiner s'il peut exister un régime idéal de ventilation, il paraît nécessaire d'étudier les systèmes actuellement employés.

CAS OÙ SE POSENT LES PROBLÈMES DE VENTILATION. — Ce sont les sociétés industrielles et commerciales qui sont les entreprises dont la ventilation du revenu pose le plus grand nombre de problèmes. Pour la plupart les questions soulevées se rapportent aux entreprises industrielles des Etats-Unis, du Royaume-Uni de Grande-Bretagne, d'Allemagne et du Japon qui fabriquent dans ces pays et vendent en France. Il peut se faire aussi que des entreprises produisent dans des pays, tels que l'Inde britannique, les Indes orientales néerlandaises ou l'Espagne, certaines matières premières qu'elles emploient dans leurs usines situées en France pour, finalement, vendre des articles finis dans le monde entier. Enfin le problème de la ventilation se pose encore lorsque des entreprises établies en France achètent à l'étranger, dans l'Inde britannique ou à Java par exemple, des matières premières qu'elles vendent ensuite sur les divers marchés du monde ou encore lorsqu'elles achètent des articles finis dans un pays étranger pour les revendre dans un autre.

Mais, à l'intérieur de chacune de ces catégories d'entreprises les modalités d'exploitation peuvent varier à l'infini : c'est ainsi qu'une entreprise peut fabriquer un seul produit qu'elle vend tant dans les pays où elle est établie que dans un autre ; ou bien une entreprise complète la série des articles qu'elle fabrique par des articles qu'elle achète, puis elle vend ces séries complètes par l'intermédiaire d'un établissement situé

dans un autre pays ; ou bien encore une entreprise peut fabriquer une grande diversité de produits qu'elle vend soit en gros, soit en détail.

Bien entendu cette énumération n'est pas limitative. Il n'existe pas deux entreprises dont le genre, l'importance et l'organisation soient identiques et l'on peut dire que les facteurs qui déterminent le bénéfice varient pour chaque entreprise.

MÉTHODES DE VENTILATION EMPLOYÉES. — Les contribuables sont généralement tenus de souscrire la déclaration de leurs bénéfices dans les différents pays où ils exploitent un établissement. Ils essaient souvent de ventiler scrupuleusement les bénéfices entre leurs divers établissements, mais leurs comptes peuvent être exacts arithmétiquement sans pour cela faire apparaître la répartition correcte du revenu entre les succursales et les autres unités de l'entreprise avec lesquelles ils ont fait des opérations. Les autorités fiscales des différents pays se trouvent ainsi dans l'obligation d'écarter les comptes qui leur sont présentés et de substituer à ces comptes des procédés empiriques ou forfaitaires pour déterminer le bénéfice supposé. Car s'il existe des principes directeurs de comptabilité comportant une ventilation des bénéfices et des méthodes de fixation des prix de transfert qui permettraient une répartition équitable du revenu, il ne semble pas possible, dans un pays, de prescrire des règles détaillées de comptabilité étant donné les différences considérables qui existent entre les méthodes d'exploitation des entreprises. En fait dans aucun pays la loi ne prescrit une méthode particulière de comptabilité.

a) MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ SÉPARÉE. — Cette méthode consiste à prendre pour base de l'imposition dans un pays donné la

déclaration de revenu corroborée par les comptes de la succursale locale.

Du point de vue du contribuable, cette méthode présente un avantage primordial ; elle prévient effectivement toute double imposition du revenu, puisque dans aucun mode de comptabilité le même élément de revenu ne se verra attribué à deux ou plusieurs succursales. En outre le contribuable n'a pas à fournir les résultats relatifs à la totalité de l'entreprise dans la déclaration établie pour chaque succursale. Le seul inconvénient c'est d'entraîner des frais élevés de comptabilité.

Du point de vue des autorités fiscales, l'avantage qui consiste en ce que les déclarations n'ont trait qu'aux seules opérations réalisées dans le pays et peuvent, par conséquent, être traitées et vérifiées comme les déclarations d'entreprises indépendantes, est malheureusement compensé très largement par l'inconvénient qui résulte de la faible garantie d'exactitude, les prix portés en comptabilité correspondant à des opérations qui se déroulent à l'intérieur de l'entreprise.

b) MÉTHODES EMPIRIQUES OU FORFAITAIRES. — Ces méthodes sont exclusivement utilisées par les administrations fiscales. Elles servent à évaluer le revenu supposé d'une entreprise en la comparant avec les entreprises similaires, ou en tenant compte du chiffre d'affaires réalisé, de la valeur de l'actif ou de tous autres éléments faciles à déterminer, pour en déduire le bénéfice.

Ces méthodes sont utiles comme moyens généraux de contrôle du caractère raisonnable du montant du bénéfice imposé, mais elles ne reposent sur aucun fondement théorique et ne peuvent jamais éliminer la double imposition.

c) MÉTHODE DE LA RÉPARTITION FRACTIONNAIRE. — On détermine le revenu de chaque établissement d'une entreprise interna-

tionale donnée, en divisant le bénéfice net global de l'ensemble de l'entreprise proportionnellement à certains facteurs propres à l'établissement : l'actif, le chiffre d'affaires, le montant des salaires versés.

On peut aussi appliquer au bénéfice net global un pourcentage fixe.

Du point de vue des contribuables, ce sont surtout les inconvénients qui apparaissent. Il est peu probable, en effet, que la majorité des différents pays utilise jamais des fractions uniformes et il est à prévoir que chacune de ces fractions étant déterminée plutôt au-dessus qu'au-dessous de sa valeur, le bénéfice taxé, en fin de compte, sera supérieur au bénéfice global réalisé. Par ailleurs, même si chaque pays employait des fractions uniformes, il faudrait qu'il examine les opérations effectuées par les établissements dépendant de l'entreprise et situés dans le monde entier, ce qui peut entraîner pour le contribuable des frais de documents à fournir aux différentes administrations, supérieurs à ceux qui pourraient résulter de la double imposition.

Du point de vue des autorités fiscales, les inconvénients sont nombreux aussi. D'une part, chaque Etat tient, en général, à imposer les revenus dans le pays d'origine sans avoir égard aux bénéfices réalisés ou aux pertes subies ailleurs. Or avec ce système il est, d'ordinaire, impossible d'aboutir à ce résultat. D'autre part, les fractions de la répartition reposent sur de grossières approximations. En Espagne, où ce système est obligatoirement employé, lorsqu'une entreprise étrangère y possède une succursale, c'est un jury aux pouvoirs discrétionnaires qui détermine le rapport existant entre les bénéfices de la succursale et ceux de la totalité de l'entreprise.

d) MÉTHODE IDÉALE DE VENTILATION COMPTABLE. — Les préférences de la majorité des pays vont à la méthode de la comp-

tabilité séparée étayée par les méthodes forfaitaires lorsque les bénéfices déclarés ne paraissent pas conformes à la réalité.

La solution la meilleure consisterait à n'utiliser que la méthode de la comptabilité séparée en s'assurant que toutes les opérations entre succursales sont faites aux conditions et aux prix qui seraient appliqués à des opérations semblables entre maisons indépendantes.

La comptabilité devrait donc être tenue de la façon suivante : chaque succursale (ou groupe de succursales) située dans un même ressort fiscal doit être organisée de manière à constituer une unité comptable distincte possédant un dispositif approprié de comptes et de livres. Ce système comptable doit être adapté aux exigences législatives et fiscales particulières au pays où se trouve cette succursale. La comptabilité de chacune d'elles doit comporter une analyse complète des opérations réalisées avec les autres succursales et avec les filiales de la société. Toutes les pièces comptables justificatives doivent figurer à l'appui de toutes les opérations effectuées entre la succursale et les entreprises indépendantes aussi bien qu'entre la succursale et les autres succursales ou filiales de la même entreprise. Communication de ces pièces peut être demandée par l'Etat du lieu de situation de la succursale toutes les fois que les bénéfices déclarés par elle semblent inférieurs à la normale.

C. — *Notions sur la recherche d'une méthode générale de ventilation.*

Après avoir étudié la méthode idéale de ventilation comptable il reste à examiner si une méthode générale de ventilation ne peut être proposée.

Pour formuler un régime général de ventilation, il est néces-

saire d'abandonner tous les principes de l'obligation fiscale autres que ceux du domicile fiscal et de la source. Il est donc indispensable d'adopter une définition uniforme de la notion du domicile fiscal ainsi qu'une définition des notions de sources qui doivent être strictement limitées aux sources nettement situées dans les limites de la juridiction de l'Etat; de façon à n'imposer une société étrangère que du chef du revenu provenant de sources situées nettement sur son territoire. On évitera ainsi d'empiéter sur la juridiction qu'un autre Etat exerce sur des sources de revenus qui sont situées sur son propre territoire.

Lorsqu'un élément de revenu est ainsi attribué à une source unique et bien définie, il n'y a que deux Etats qui puissent revendiquer un droit de juridiction sur lui : l'Etat sur le territoire duquel la source du revenu est située et celui dans lequel le contribuable a son domicile fiscal. L'attribution de chaque élément de revenu à une source définie évite la double imposition qui résulte de revendications contradictoires des pays de l'origine du revenu. Quant à la double imposition qui provient de ce que l'Etat du domicile impose la totalité du revenu net (y compris le revenu imposé par le pays où se trouve la source) on ne peut l'éviter qu'en fixant des limites à la juridiction de l'un des pays ou de tous les deux.

La question de juridiction est donc réglée par l'emploi de deux principes seulement quant à l'obligation fiscale : celui de la source et celui du domicile fiscal.

La définition du domicile fiscal pour tous les types d'entreprises industrielles ou commerciales a été donnée par la Réunion générale d'Experts Gouvernementaux de 1928 de la façon suivante : le lieu où le centre effectif de direction est situé. Quant au domicile fiscal d'un particulier il a été défini : le lieu où se trouve la résidence normale entendue dans le sens

de foyer permanent d'habitation (dans les cas où le contribuable aurait deux ou plusieurs résidences normales dans des pays différents, son obligation fiscale serait calculée proportionnellement sur la base du temps passé dans chaque demeure ou par entente entre les administrations intéressées).

Pour éviter la double imposition résultant du conflit entre le pays du domicile et celui de la source, il faut donc que l'un des deux restreigne sa juridiction ou que chacun d'eux fasse des concessions. Il ne peut y avoir une méthode uniforme de dégrèvement parce que les systèmes fiscaux intéressés ne sont pas uniformes.

On peut se demander quel procédé il y a lieu d'employer en pratique pour arriver à ces concessions mutuelles des divers Etats entre eux.

Le procédé le plus séduisant consisterait semble-t-il en une réunion générale de tous les Etats au cours de laquelle chacun indiquerait la limite de ses concessions possibles. Il serait alors aisé d'établir aussitôt un traité général sur une base minimum. Le problème se trouverait ainsi réglé une fois pour toutes.

Malheureusement ce procédé n'est pas possible parce que tous les Etats n'ont pas intérêt ou n'ont pas la possibilité du point de vue budgétaire, de faire des concessions relatives à la double imposition.

Du point de vue de l'Etat du domicile, en effet, la réduction ou la suppression de la double imposition peut être utile ou nécessaire si elle constitue, en fait, une charge excessive pour les résidents et leur rend difficile de soutenir, dans cet Etat qui n'est pas celui de l'origine des revenus, la concurrence des habitants de cet Etat. Mais à défaut de ces conditions la réduction de la double imposition n'offre pas d'intérêt pour l'Etat du domicile. Elle présente même des inconvénients dans le cas où il tient à empêcher la « fuite » de ses capitaux pour l'étranger.

Du point de vue de l'Etat de l'origine des revenus ou de la situation des biens, la réduction ou la suppression n'est utile que s'il estime bon d'attirer des capitaux étrangers, notamment ceux appartenant aux résidents chez lui d'un autre Etat, car la double imposition y mettrait un obstacle effectif. Mais, à défaut de cette condition, il n'y a pas intérêt et s'il tient à protéger le caractère national de son industrie ou de son agriculture contre la mainmise des étrangers, la suppression de la double imposition est contraire à ses vues.

Enfin les contribuables eux-mêmes, qu'ils appartiennent à l'Etat du domicile ou à l'Etat de la source, peuvent n'avoir aucun intérêt à réclamer la suppression de la double imposition. Il en est ainsi par exemple au cas où le total des impôts perçus par les deux Etats n'est pas très élevé et ne dépasse pas l'imposition simple établie dans la plupart des autres. Il en est encore ainsi si dans l'un des Etats la situation économique, particulièrement favorable, assure aux capitaux placés, ou à l'activité qui y est exercée, des bénéfices très élevés alors que le contribuable habite un Etat où la vie est peu coûteuse et les charges peu élevées ; ainsi, en fait, le total de la double imposition est très supportable.

Il peut donc se faire que les particuliers ou les Etats n'aient aucun intérêt à la suppression de la double imposition.

Il peut se faire aussi que cette suppression diminue les ressources du budget dans des proportions supérieures au sacrifice que l'Etat est en mesure de consentir. A un moment donné il peut ne pas être souhaitable ou ne pas être possible pour certains Etats d'alléger le fardeau de la double imposition.

La conclusion d'un traité général paraissant impossible, la solution se trouve donc dans la conclusion d'accords bilatéraux de nation à nation, après la réunion de techniciens internationaux pour préparer, en quelque sorte, le travail par des

définitions, des mises au point appropriées que les Etats seront ultérieurement libres de prendre dans leurs traités.

La procédure suivie dans ces traités consiste à classer les éléments de revenus d'après leurs sources respectives et à stipuler la mesure dans laquelle chaque pays doit restreindre sa juridiction afin d'éviter la double imposition pour chacun de ces éléments.

Tous les traités doivent contenir le critérium fondamental en ce qui concerne le revenu tiré d'une entreprise industrielle ou commerciale, à savoir que le droit d'imposition primordial revient au pays dans lequel l'établissement permanent qui produit le revenu est situé. Quand le revenu est attribué, le dégrèvement au titre de la double imposition peut être opéré de la manière convenue par les parties intéressées. Mais le revenu qui résulte de la comptabilité d'une entreprise ou d'une de ses succursales peut comprendre des éléments provenant de sources distinctes des opérations commerciales ou industrielles : intérêts d'obligations, dividendes d'actions qui ont été achetées avec des fonds de réserve, redevances versées pour des brevets ou des droits d'auteur qui ont été concédés à des tiers. Ces éléments doivent être mis à part pour être imputés à leurs sources respectives, ainsi que les éléments de dépenses y afférents pour les isoler du revenu commercial. Conformément aux dispositions du traité quand un élément de revenu a été attribué à une source définie, on peut l'imposer ou l'exempter conformément à la législation du pays ou aux traités destinés à éviter la double imposition. Ainsi l'attribution de chaque élément de revenu à une source définie évite la double imposition fondée sur la source ; de même l'imputation à la même source des dépenses faites pour la réalisation du revenu empêche que le même élément de dépenses soit déduit dans plus d'un pays.

La solution du problème de la double imposition se trouve donc dans la conclusion d'accords bilatéraux. Si néanmoins du fait de deux ou plusieurs administrations il y a chevauchement d'imposition le contribuable devrait pouvoir élever un recours, conformément aux règles ordinaires contre l'imposition qui paraît excessive au regard des termes ou de l'esprit du traité. Si les revendications des deux administrations sont trop élevées, il devrait être permis au contribuable de réquerir l'Administration du pays de son domicile fiscal pour qu'elle se mette en rapport avec celle de l'autre pays ; ou bien si les administrations intéressées sont toutes étrangères, le contribuable devrait pouvoir demander à toutes les deux d'essayer d'arriver à un règlement équitable. Si le différend ne peut pas être ainsi réglé par accord entre les administrations intéressées, le contribuable devrait pouvoir en appeler, soit par l'intermédiaire du gouvernement du pays de son domicile fiscal, soit directement, à quelque commission statuant en fait et constituée par la Société des Nations ou à la Cour Permanente de Justice Internationale.

SECTION II. — Etude pratique.

En fait trois traités destinés à éviter les doubles impositions ont été jusqu'à présent passés entre le gouvernement français et les gouvernements étrangers. Ce sont la convention franco-sarroise signée à Paris le 5 juillet 1922 applicable à partir du 1^{er} juillet 1923, la convention franco-italienne signée à Rome le 16 juin 1930 et applicable à partir du 1^{er} janvier 1934, la convention franco-belge signée à Bruxelles le 16 mai 1931 et applicable à partir du 15 juillet 1933.

Bien que chacune de ces conventions comporte des modali-

tés spéciales, reproduites en annexe au présent ouvrage, il a paru possible de résumer les dispositions générales que le gouvernement français est enclin à accepter actuellement tant à ce qui a trait à la notion du domicile fiscal, qu'à celle des sources de revenus.

NOTION DU DOMICILE FISCAL. — Dans la convention franco-sarroise les signataires se sont attachés à définir un domicile unique pour le contribuable toutes les fois que la considération du domicile ou de la résidence habituelle détermine l'exigibilité de l'impôt. Ce domicile unique c'est le lieu du principal établissement, étant entendu que, s'il y a doute au sujet d'un fonctionnaire ou d'un employé occupant un emploi stable, c'est le lieu principal de l'occupation qui est déterminant, sans que les dispositions de l'article 106 du Code civil puissent être opposées.

Mais cette notion du domicile n'a pu être reprise dans les deux autres accords où le domicile fiscal est déterminé par le lieu de la résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation. Cette notion n'implique pas forcément l'existence d'un domicile unique ; aussi, dans la convention franco-italienne les contractants ont-ils prévu le cas où le contribuable pourrait avoir un domicile fiscal dans deux pays différents. L'impôt est alors établi dans chaque Etat au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale, le séjour dans un tiers pays pendant la même année comptant au profit de l'Etat dont le contribuable est ressortissant.

Une notion unique du domicile eut, certes, été préférable, mais il semble qu'en cette matière un accord même imparfait est préférable à l'absence de convention.

DÉTERMINATION DU LIEU D'IMPOSITION DES SOURCES DE REVENUS. — *Biens immobiliers.* — Les revenus de ces biens sont imposables dans celui des Etats où ces biens sont situés.

Bénéfices des exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles. — Ces revenus sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des éléments stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir d'établissement.

On entend par établissement stable une organisation productive permanente appartenant à l'entreprise et dans laquelle s'exerce, en totalité ou en partie, son activité ; tels sont les sièges de direction effective, succursales, fabriques, ateliers, usines, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achats (1) ou de ventes, dépôts, ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif. Mais les relations d'affaires d'un pays à un autre par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonome (courtiers, commissionnaires, filiales, etc.) n'impliquent pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans le pays.

Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats applique l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire, à charge par le contribuable de présenter ses comptes généraux, ses comptes spéciaux, ainsi que toutes pièces nécessaires à la discrimination du revenu.

Ventilation. — Lorsque la comptabilité ne fait pas ressortir d'une manière distincte les revenus qui peuvent être attribués à chaque Etat, les autorités financières de chacun d'eux doivent s'entendre pour arrêter les règles de ventilation. Aucune règle générale ne pouvant en effet être formulée en cette matière.

(1) Toutefois ne sont pas imposables, par dérogation spéciale du traité franco-belge, les comptoirs qui se bornent à l'achat de marchandises diverses destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation que le contribuable exploite dans l'autre pays.

Entreprises de navigation maritime ou aérienne. — Les bénéfices réalisés par ces entreprises sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve le siège central réel de l'entreprise à condition que les navires où les aéronefs battent pavillon ou possèdent la nationalité dudit état.

Bénéfices des professions non commerciales. — Ces bénéfices sont imposables dans celui des deux Etats où les intéressés possèdent une installation professionnelle permanente. Les droits d'auteurs et les revenus des brevets d'invention sont imposables dans le pays du domicile fiscal du bénéficiaire.

Rémunérations des administrateurs de sociétés. — Ces rémunérations sont imposables dans le pays où se trouve le siège social effectif de l'entreprise.

Salaires, pensions, rentes viagères, etc. — L'imposition est établie dans l'Etat où les salariés exercent leur activité. Toutefois les « frontaliers » sont imposables dans le pays où ils possèdent leur domicile fiscal.

Les traitements des fonctionnaires d'un Etat, d'un département ou d'une commune, qui exercent leurs fonctions dans un autre pays sont imposables dans l'Etat qui les rétribue.

Les bénéficiaires des pensions sont imposables dans l'Etat du débiteur des revenus, si le débiteur a des établissements dans les deux pays, c'est l'établissement qui a la charge d'effectuer le payement qui est considéré comme débiteur.

Quant aux rentes viagères, elles sont imposables dans l'Etat où le bénéficiaire a son domicile fiscal. S'il a un domicile fiscal dans chacun des deux pays, il est imposable dans l'Etat dont il est ressortissant.

Etudiants. — Les étudiants qui séjournent dans un Etat exclusivement pour y faire leurs études ne sont pas assujettis par ledit Etat à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent de leurs parents résidant dans un autre Etat, pour autant que ces

subsidés constituent la fraction la plus importante des ressources qui leur sont nécessaires pour leur entretien et leurs études.

Contentieux. — L'autorité financière de l'Etat qui a reçu une réclamation dont le bien fondé est reconnu quant à la double imposition, peut s'entendre avec l'autorité financière de l'autre Etat en vue de remédier équitablement à la double imposition.

Recouvrement. — Les Etats signataires s'engagent à se prêter mutuellement concours et assistance aux fins de recouvrement et à examiner dans un esprit de collaboration la possibilité de s'entremettre pour assurer le recouvrement des impôts que les contribuables domiciliés sur le territoire de l'un des Etats doivent à l'autre.

Toutefois l'accord franco-belge prévoit une assistance plus précise encore, en cette matière.

Conclusion. — Telles sont, très brièvement résumées, les conditions que l'Etat français est susceptible d'accepter pour la conclusion d'accords de cette nature, qui devraient résoudre à brève échéance et à peu près complètement le problème de la double imposition.

CHAPITRE II

LE PROBLÈME DE L'ÉVASION FISCALE

SECTION I. — L'évasion fiscale quant à l'assiette de l'impôt.

Si l'Etat français peut édicter des mesures de police ou des lois fiscales applicables à tous ceux qui vivent sur son territoire, il est clair qu'il ne peut légiférer que pour ceux précisément qui vivent sur son territoire. Il en est de même pour les Etats étrangers. Il en résulte que les systèmes fiscaux des différents Etats coexistent dans une ignorance totale les uns des autres. C'est ainsi que les administrations fiscales françaises sont tenues au secret vis-à-vis des Etats étrangers bien plus en vertu du principe de la souveraineté de l'Etat qu'en vertu de la règle du secret professionnel de l'article 378 du Code pénal. Les frontières sont des isolants au delà desquels aucun courant d'échange ne peut s'établir. Or, lorsqu'un contribuable possède des intérêts dans deux ou plusieurs pays, les Administrations fiscales peuvent avoir besoin de connaître les biens possédés ou les revenus tirés de l'étranger pour établir convenablement les bases d'imposition dans un pays donné. Actuellement, on ne peut que s'en rapporter aux indications fournies par les contribuables. Dès lors on peut craindre que certains d'entre eux, sachant leurs déclarations incontrôlables, ne soient tentés d'altérer la vérité ou même d'omettre totalement d'indiquer les sources de revenus qu'ils possèdent hors des frontières. C'est

ainsi que s'est développée, puis que s'est organisée, l'évasion fiscale. Qu'a-t-on fait pour l'enrayer ? N'y aurait-il pas, si l'on y tenait, de nouveaux remèdes à expérimenter ?

L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE DE BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. — Lorsqu'une entreprise française traite des affaires avec une filiale, une succursale ou un établissement quelconque qui vit en France sous sa dépendance, les transferts de capitaux de l'entreprise aux établissements qui dépendent d'elle (dépenses ou recettes) sont aisément contrôlables. Il suffit de se reporter aux comptes de l'établissement en tutelle pour vérifier si les dépenses et les recettes concernant les rapports avec l'entreprise principale correspondent bien, respectivement, aux recettes et aux dépenses portées dans la comptabilité de cette dernière. Inversement il est aisé de contrôler, au vue des livres de l'entreprise mère, si les écritures des établissements secondaires sont correctement passées.

Mais il n'en est plus ainsi si l'un ou plusieurs des établissements se trouvent situés à l'étranger, cependant que le reste de l'entreprise est exploité en France. Une entreprise, possédant une filiale dans un pays étranger, peut lui facturer les marchandises qu'elle lui vend ou se faire facturer les marchandises qu'elle lui achète à des prix respectivement majorés ou minorés de façon à réduire ou même à supprimer complètement le bénéfice de la filiale. Les deux opérations peuvent d'ailleurs être effectuées simultanément dans le cas où une entreprise établit une usine de fabrication à l'étranger. Elle lui facture les matières premières à un prix très élevé, mais dans ses livres qui, par hypothèse, sont tenus à l'étranger, elle inscrit au contraire un prix inférieur au cours normal. Les factures ne correspondent donc pas aux écritures comptables ; mais cette opération est sans danger puisque les factures sont destinées à

appuyer les écritures de la filiale établie dans un autre pays ; alors que les écritures du siège ne peuvent être contrôlées que par des autorités étrangères sans relation avec l'Administration dont dépend la fabrique. Après la transformation des produits, l'opération comptable est reprise en sens inverse. La fabrique établit pour l'entreprise mère des factures à un taux peu élevé pour paiement du produit fini mais elle ne porte en comptabilité qu'un prix de vente inférieur au cours. Il résulte de ce jeu d'écritures que ni la fabrique ni l'entreprise mère ne sont censées réaliser de bénéfices ; ni l'une ni l'autre ne paient d'impôts sur les bénéfices commerciaux ; et cela sans aucun risque puisque la ligne de la frontière sépare les deux établissements.

Il advient également que la société dominante fait rémunérer à un taux exceptionnellement élevé les fonds prêtés à la filiale établie à l'étranger. Elle peut aussi se faire verser par la filiale des redevances onéreuses pour l'usage de brevets ou de marques de fabrique ou pour la location de biens ou d'outillage lui appartenant. Mais elle ne porte qu'une faible partie de ces sommes dans ses livres comptables. Des commissions peuvent aussi être payées à des employés supérieurs ou subalternes par l'une des sociétés alors que les services sont rendus à une autre ; de même l'une des sociétés peut acheter et payer des approvisionnements, du combustible, etc... qui doivent être utilisés par l'autre.

Ces combinaisons peuvent d'ailleurs être employées non seulement entre une société mère et sa filiale, mais aussi entre entreprises établies dans des pays différents lorsque les unes et les autres sont sous la domination d'une même société ou d'un même consortium.

Ces fraudes ne sont pas ignorées des administrations fiscales. Quel remède y apportent-elles actuellement ?

Il y a trois méthodes de rectification usitées :

a) *Imposition de la société mère par l'intermédiaire de sa filiale considérée comme son représentant.* — Si la filiale accuse des bénéfices moindres que ceux qu'aurait dû normalement produire son activité, la société mère peut être imposée sur ses bénéfices réels dans la personne de la filiale en tant qu'agent. C'est le procédé adopté par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne.

b) *Imposition sur la base de l'existence d'une unité économique entre les deux entreprises.* — La filiale et la société mère sont considérées comme constituant une seule entreprise, en partant du principe qu'elles constituent à elles deux une seule unité économique ou que la filiale n'est qu'un simple organe de la société mère. Ce mode de redressement est, notamment, utilisé en Espagne et en Allemagne.

c) *Rectification des comptes d'après la norme résultant des rapports entre personnes indépendantes.* — Les modifications sont apportées sur la base d'une comparaison avec les données fournies par des entreprises similaires sur la base des prix pratiqués sur le marché, ou, à défaut de ces données, sur la base d'une expertise. Les rectifications de cette nature n'impliquent pas l'imposition de la société mère dans le pays où est située la filiale. C'est à cette dernière solution que s'est ralliée l'Administration française.

Encore cette mesure est-elle récente puisqu'elle n'a été autorisée que par la loi du 31 mai 1933. Il est bon, certes, d'avoir donné une arme à l'autorité fiscale pour combattre une fraude qui n'avait que trop tendance à se répandre, mais, à vrai dire, on peut se demander si cette solution est bien parfaite. Il appartient d'abord à l'Administration des Contributions directes de décider quand la comptabilité d'une entreprise ne fait pas apparaître les véritables résultats d'une exploitation. Ce qui peut être difficile. Le fait pour une entreprise, d'accuser un

résultat déficitaire n'est pas suffisant pour laisser présumer la fraude. Il est, par ailleurs, impossible à l'Administration de démontrer que les factures, reçus, quittances, venant de l'entreprise mère ou de la filiale étrangère ne sont pas exacts. Quant aux prix d'achats élevés ou aux prix de ventes faibles, il n'est pas difficile à une entreprise dont toutes les pièces comptables sont en règle d'en justifier le montant.

En admettant même que la fraude soit prouvée le procédé d'imposition forfaitaire, basé sur le bénéfice net moyen, est très difficile à établir. Il peut s'agir d'une entreprise qui effectue un travail inusité dans le pays ou qui exploite une industrie dont les résultats varient avec chaque exploitation. Comment déterminer, dans ces conditions, un bénéfice moyen ?

S'il s'agit cependant d'une entreprise dont la nature est déjà répandue dans le pays, le bénéfice moyen peut n'être celui d'aucune des entreprises en activité dont les résultats sont, en général, supérieurs pour une partie et inférieurs pour l'autre à la moyenne.

Il paraît donc bien difficile d'appliquer ce mode de taxation dans la majorité des cas et lorsqu'il peut être appliqué il y a de fortes chances pour que le bénéfice imposé ne corresponde pas au résultat réel.

L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE DE TRAITEMENTS ET SALAIRES. — Lorsqu'un contribuable domicilié en France y perçoit des traitements, des salaires, des pensions ou des rentes viagères, les sommes versées par les employeurs ou les débi-rentiers établis en France, sont déclarées directement par ceux-ci à l'Administration fiscale française, indépendamment de la déclaration que le bénéficiaire peut souscrire lui-même. Mais si les débiteurs de traitements ou de pensions résident ou sont installés à l'étranger ils ne peuvent être tenus de déclarer au fisc français

le montant des sommes versées par eux. L'obligation imposée aux employeurs de souscrire cette déclaration ne peut, en raison même de la territorialité de l'impôt, viser que les particuliers ou les sociétés soumis aux lois françaises c'est-à-dire établis en France.

Par conséquent, lorsqu'un contribuable reçoit un traitement ou une pension provenant de l'étranger, l'Etat français n'en est pas avisé par le débiteur. Or, comme en matière d'impôt sur les traitements et salaires, aucun contribuable n'était soumis à l'obligation de la déclaration avant le décret du 20 juillet 1934, c'est légalement que les traitements et pensions provenant de l'étranger et versés à des personnes domiciliées en France, n'étaient pas portés à la connaissance du fisc.

Une récente tentative, pour remédier à cet état de choses, vient d'être faite par le décret du 20 juillet 1934 qui oblige les contribuables domiciliés en France et qui reçoivent des traitements ou des pensions de particuliers ou d'entreprises domiciliés ou établies hors de France, à les déclarer dans les deux premiers mois de chaque année au Contrôleur des Contributions directes du lieu de leur domicile, qui pourra leur demander de justifier à toute réquisition l'exactitude de leur déclaration.

Mais cette mesure s'avérera-t-elle bien efficace ? Les contribuables sincères n'avaient pas attendu cette mesure pour faire connaître spontanément à l'Administration française les revenus de cette nature tirés par eux de l'étranger. Quant aux autres on peut se demander comment une menace toute platonique comme celle-ci pourra les contraindre à observer leur devoir. Ils savent parfaitement que l'Etat français est dans l'impossibilité de connaître ou de vérifier les sommes qui leur sont versées de l'étranger. Il ne semble pas qu'il faille attendre beaucoup de résultats de cette nouvelle obligation.

L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES DES PROFESSIONS NON COMMERCIALES. — Toutes les personnes ou toutes les entreprises qui ont versé par an une somme dépassant 1.000 frs. à un même bénéficiaire doivent en faire la déclaration, qu'il s'agisse de vacations, d'honoraires occasionnels ou non, de gratifications ou de toute autre rémunération. Bien entendu ces renseignements ne peuvent être exigés que des personnes soumises à la loi française. Il en résulte que les recettes perçues à l'étranger par un titulaire de bénéfices non commerciaux, avocat, médecin, peintre, journaliste, littérateur, qui, bien qu'ayant une installation permanente en France, exerce parfois son activité à l'étranger, ne peuvent être connues du fisc français que par la déclaration qui doit être obligatoirement souscrite par les bénéficiaires.

L'obligation d'avoir un livre-journal tenu par ordre de dates, sans blancs, lacunes, ni transports en marges et présentant jour par jour le détail des recettes professionnelles, ne paraît pas de nature à obliger les contribuables peu sincères à déclarer les revenus perçus par eux à l'étranger.

L'ÉVASION FISCALE EN MATIÈRE D'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU. — Pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu d'une personne dont tous les revenus proviennent du territoire français, les renseignements dont dispose l'Administration des Contributions directes sont nombreux.

Pour les revenus fonciers, le montant de la valeur exacte des locations annuelles (relevé dans les bureaux de l'Administration de l'Enregistrement) ou le revenu net cadastral pour les immeubles non loués (relevé aux matrices cadastrales du lieu de situation des immeubles) sont transmis à l'agent chargé d'établir l'impôt général.

Pour les revenus des valeurs mobilières, lors du décès du

contribuable les déclarations de succession souscrites auprès de l'Administration de l'Enregistrement permettent un contrôle *a posteriori*; pour les intérêts de créances, les débi-rentiers demandant toujours dans leur déclaration la déduction des intérêts servis par eux, ce renseignement est relevé et transmis à l'agent chargé d'établir l'imposition du bénéficiaire.

Le montant des bénéfices industriels et commerciaux déclarés au lieu de l'exercice de la profession est adressé pour contrôle au lieu du domicile.

Pour les bénéfices agricoles, le lieu de l'imposition est le même que celui de l'impôt général sur le revenu et tous renseignements utiles sont transmis par l'agent du lieu de situation des propriétés à celui du lieu de l'habitation principale.

Pour les traitements et salaires et pour les bénéfices des professions non commerciales, les employeurs souscrivent une déclaration qui est transmise au lieu du domicile du bénéficiaire.

Enfin pour les intérêts de dettes obligatoires versés à des personnes domiciliées en France, intérêts qui viennent en déduction du revenu brut, aucune majoration n'est possible, ce renseignement servant à contrôler la déclaration du bénéficiaire. Les impôts directs français, déductibles aussi du revenu brut, sont aisément contrôlables.

On peut donc dire que, d'une manière générale, toutes les indications portées sur la déclaration d'un contribuable peuvent être vérifiées. Mais lorsque la source d'un ou de plusieurs de ces revenus se trouve située à l'étranger, non seulement le fisc français en ignore le montant exact, mais encore il en ignore totalement l'existence si le contribuable lui-même ne la lui révèle. De plus le montant des intérêts de dettes payés à l'étranger n'est pas vérifiable et il est facile à un contribuable de mauvaise foi de fournir un reçu inexact émanant de l'étranger

et majoré avec d'autant plus de facilité par le signataire qu'il sait que cette pièce ne sera pas utilisée contre lui pour l'établissement de son impôt. Quant au paiement des impôts directs acquittés à l'étranger, s'il n'est pas possible de fournir des quittances et des feuilles d'impôts inexacts, il est aisé, par exemple, à un contribuable qui a été surtaxé de demander la déduction totale de l'imposition primitive alors que, par la suite, il en obtiendra le dégrèvement total ou partiel à l'étranger sans que l'Administration fiscale française en ait connaissance.

Il est donc clair qu'en cette matière la fraude fiscale peut être organisée d'une façon très vaste. On peut objecter que cette fraude est néanmoins peu importante en chiffres absolus, le nombre des contribuables ayant des intérêts dans plusieurs pays étant assez restreint. Mais il est à craindre que devant une fraude aussi aisée de nombreux contribuables ne se créent artificiellement des occupations de chaque côté d'une frontière.

L'Administration fiscale française s'est si bien rendue compte de ce danger qu'elle exige, tout au moins en ce qui concerne les personnes de nationalité française domiciliées ou résidant habituellement en France, la déclaration détaillée des biens mobiliers et immobiliers conservés ou possédés à l'étranger.

La sanction lorsque la déclaration est reconnue inexacte, ou en l'absence de toute déclaration, a même été renforcée par le décret du 20 juillet 1934, puisque les poursuites peuvent être engagées sur la plainte de l'Administration des Contributions directes sans qu'il y ait lieu, au préalable, de mettre l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration. La sanction est d'ailleurs sévère puisque, outre celle prévue par l'article 366 du Code pénal, elle consiste en une amende égale à la moitié du montant de l'avoir dissimulé sans préjudice de l'affichage du nom du contrevenant et des motifs de la contravention, à la porte de la mairie du lieu de l'imposition.

Il semble bien que la sévérité même de cette mesure puisse inciter le contribuable à ne rien déclarer de ses revenus tirés de l'étranger. En effet l'Etat ne peut avoir connaissance de ces revenus que par le contribuable lui-même. Si celui-ci fraude avec timidité en ne déclarant qu'une partie des revenus de cette nature, l'Administration fiscale ayant ainsi connaissance de cette source de revenus pourra exiger des justifications : actes, livres, factures, etc., et découvrir la fraude justifiant les sanctions. Mais si le contribuable est un fraudeur total il ne soufflera mot de ses avoirs à l'étranger dont l'Administration ne pourra ainsi avoir connaissance et il ne risquera aucune sanction. La sévérité même de la répression peut inciter un contribuable à demi-honnête à devenir un fraudeur.

LA SOLUTION DU PROBLÈME CONSISTE EN LA CONCLUSION D'ACCORDS INTERNATIONAUX. — L'évasion fiscale résulte en somme de ce que, alors que les revenus du contribuable peuvent provenir de sources étrangères, les moyens de contrôle de l'Etat sont strictement limités au cadre même des frontières. Une déclaration incontrôlable est le plus souvent inexacte, or en matière de revenus étrangers toutes les déclarations sont incontrôlables. La conclusion s'impose d'elle-même.

Le remède idéal consisterait en la création d'un bureau international, qui pourrait trouver sa place au sein de la Société des Nations et qui serait chargé de recevoir les renseignements concernant les contribuables tirant leurs revenus d'Etats différents, avec mission de les transmettre, après traduction, à l'Etat qu'ils pourraient intéresser. Il ne semble pas que, tout au moins en France, le secret auquel sont tenues les Administrations vis-à-vis de l'étranger puisse être un obstacle à cette mesure. Depuis plusieurs années un mouvement législatif très net s'est dessiné pour libérer progressivement les

Administrations du secret auquel elles sont tenues. La loi du 31 juillet 1920 a permis aux différentes administrations fiscales françaises de se communiquer les renseignements qui peuvent être utiles pour le contrôle de l'impôt. Elles n'ont plus légalement de secret les unes pour les autres. Elles n'en ont pas davantage pour la justice quand elle exerce des poursuites ayant leur origine dans une fraude fiscale. Il ne semble pas impossible qu'un texte de loi prévoit l'extension de ces renseignements aux administrations étrangères.

Cette mesure, par ailleurs, ne compliquerait pas la tâche des différentes administrations, puisqu'elle n'innoverait pas un mode de contrôle mais qu'elle étendrait seulement aux contribuables qui tirent une partie de leurs revenus de l'étranger, des mesures de contrôle utilisées pour la majorité des assujettis.

Enfin ce bureau international de transmissions de renseignements fiscaux pourrait ne pas comporter de gros frais de gestion pour chaque Etat qui, au surplus, récupérerait au centuple les dépenses ainsi engagées.

Cependant il paraît difficile d'arriver rapidement à une entente de cette nature entre un grand nombre d'Etats, par exemple entre tous les Etats membres de la Société des Nations. Des difficultés d'ordre pratique s'opposeraient certainement à la réalisation totale de ce projet. En outre la Société des Nations réunit des Etats aux systèmes fiscaux très variés et qui perçoivent des impôts basés sur des éléments différents : capital ou revenus, revenus réels ou signes extérieurs, etc... On peut, en outre, admettre que des Etats très éloignés les uns des autres n'aient que peu, ou même pas du tout, de contribuables communs.

Aussi pour rester dans le domaine des réalisations pratiques et immédiates il semble préférable, actuellement, de passer

des accords bilatéraux entre Etats voisins ayant un grand nombre de contribuables communs ; les Etats signataires prenant l'engagement de se transmettre réciproquement tous renseignements de nature à assurer un contrôle efficace des déclarations souscrites par les contribuables ayant des attaches dans ces pays. On peut espérer que lorsque la conclusion de ces conventions se sera généralisée, la constitution d'un bureau international d'échanges de renseignements fiscaux se fera aisément et, pour ainsi dire, automatiquement.

Peut-on espérer une réalisation prochaine de ces accords ? La France n'a signé que deux conventions visant l'évasion fiscale. La convention franco-monégasque signée à Paris le 26 juin 1925, promulguée par décret le 20 octobre 1925 ; et, pour partie, la convention franco-italienne signée à Rome le 16 juin 1930 et applicable à partir du 1^{er} janvier 1934. Ces conventions sont reproduites en annexes.

La convention franco-monégasque est unilatérale ; le gouvernement de Monaco s'engageant à fournir au gouvernement français tous les renseignements d'ordre fiscal dont celui-ci peut avoir besoin pour assurer le contrôle de l'imposition de ses contribuables. En principe ces renseignements ne sont pas fournis spontanément, mais sur la demande du gouvernement français.

D'une toute autre nature est la teneur de la convention passée avec le gouvernement italien. Dans ce traité les deux Etats s'engagent à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'un des Etats détient ou peut obtenir et qui seraient utiles à l'Administration de l'autre Etat pour le contrôle des impôts. Ces échanges de renseignements ont lieu d'office ou sur demande.

C'est avec une vive satisfaction que l'on doit considérer ce début de contrôle international.

Le gouvernement français a d'ailleurs montré par des dispositions récentes sa volonté de réprimer cette évasion (loi du 31 mai 1933 visant les bénéfices des entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées à l'étranger ; décret du 20 juillet 1934, article 67, visant l'obligation de la déclaration pour les salaires ou rétributions quelconques perçues à l'étranger ; renforcement des poursuites en matière de déclaration inexacte des avoirs à l'étranger en matière d'impôt sur le revenu). Ces mesures, dont on s'est efforcé de démontrer l'insuffisance, constituent cependant un acheminement vers un mode de contrôle qui ne paraît devoir être trouvé que dans la conclusion des accords bilatéraux, dont la convention franco-italienne est la véritable amorce.

SECTION II. — L'évasion fiscale quant au paiement de l'impôt.

L'évasion peut avoir lieu avant ou après qu'un rôle a été établi. Un contribuable réside ou exploite en France, durant toute une année, jusqu'au 1^{er} janvier inclus de l'année suivante. Il est donc légalement dans le cas d'être soumis à l'impôt cédulaire et le cas échéant à l'impôt général. Sans avoir souscrit de déclaration il quitte la France et va s'établir à l'étranger. Bien qu'il ne soit pas douteux, que, au regard de la loi française, ce contribuable soit imposable en France, aucune imposition ne peut valablement être établie si le contribuable ne possède plus rien en France.

Mais il est possible que le contribuable ne quitte la France que postérieurement à l'émission d'un rôle le concernant. En théorie ce déménagement entraîne l'exigibilité immédiate de tous les impôts dus par lui (sauf de l'impôt foncier). En règle générale le déménagement n'entraîne pas cette exigibilité

immédiate, si le contribuable fait connaître au percepteur le lieu de son nouveau domicile en justifiant de ce domicile. Mais sont nulles et de nul effet les déclarations portant l'indication d'un domicile situé à l'étranger. Or si le contribuable qui a quitté la France n'y possède plus aucun bien, le recouvrement des impôts français restant dûs par lui est impossible. Les lois fiscales sont strictement territoriales et l'Administration des Finances ne peut pas poursuivre devant les tribunaux étrangers le recouvrement des impôts qui lui sont dûs sur le territoire français. Pour qu'il y ait *exéquatur* il faut, en effet, que la décision à exécuter ne soit ni une condamnation pénale, ni une poursuite fiscale. Le droit de punir et le droit de percevoir les impôts sont considérés comme des attributs exclusifs de la souveraineté. De cette idée dérive la théorie admise dans le monde entier suivant laquelle les lois et les décisions judiciaires qui présentent un caractère pénal ou fiscal n'ont d'efficacité que sur le territoire du pays où elles ont été portées, les autorités des autres Etats ne devant en tenir aucun compte.

Mais pourquoi conclure du fait que l'impôt est territorial, qu'il ne peut pas être poursuivi hors du territoire lorsqu'il a été établi conformément au principe de la territorialité (1)? Comment une créance légitimement née ne peut-elle pas être recouvrée dans un pays où elle ne blesse aucun principe d'ordre public? Le Tribunal saisi d'une demande en paiement de l'impôt établi sur un autre territoire et conforme aux principes du droit international devrait être tenu de prononcer la condamnation. La souveraineté d'un Etat ne lui permet pas de s'opposer à ce qu'un créancier privé vienne réclamer sur son territoire la somme qui est due en vertu d'un acte passé sur le territoire d'un Etat voisin. En quoi la souveraineté de l'Etat

(1) Cf. WAHL. *Journal Clunet*, 1891, p. 1085 et suivantes.

est-elle méconnue davantage lorsque le créancier est l'Etat et la créance l'impôt ?

Quoi qu'il en soit cette évasion fiscale existe. Si le contribuable n'avise pas le percepteur de son départ, l'Administration se trouve devant le fait accompli et l'agent du recouvrement n'a plus qu'à passer la créance par Profits et Pertes.

Deux remèdes d'ordre différent peuvent être appliqués pour éviter cette évasion.

D'une part, puisque dès qu'il y a lieu de franchir la frontière il faut demander et faire viser un passeport, ce visa ne devrait être accordé, lorsque le contribuable ne possède plus de biens en France, qu'après attestation des services de l'assiette et du recouvrement que le titulaire du passeport est parfaitement en règle avec l'Administration des Contributions directes.

Dans le cas où une imposition devrait être établie, elle le serait au moyen d'une procédure d'urgence, comparable à celle usitée lors de cessions de fonds de commerce.

D'autre part, lors de la conclusion d'accords bilatéraux les contractants pourraient prévoir la possibilité de poursuivre sur leur territoire le recouvrement des créances fiscales nées sur le territoire de l'autre Etat. Dans les conventions franco-belge et franco-italienne passées par le gouvernement français, la possibilité de ce recouvrement extérieur a d'ailleurs été prévu.

CONCLUSION

Depuis vingt ans qu'est appliqué l'impôt général sur le revenu les dispositions des lois fiscales sont maintenant interprétées avec une suffisante netteté ; peu à peu toutes les notions abstraites, telle la définition du domicile par exemple, ont été interprétées pratiquement en considération même des faits. C'est la durée du séjour, l'habitude, un fait matériel et contrôlable qui détermine actuellement l'imposition. Cette façon d'appliquer les textes est d'ailleurs favorable aux personnes qui viennent de l'étranger puisqu'elle leur permet de vérifier elles-mêmes le bien-fondé de leur imposition. On peut ignorer ce qu'il faut entendre par « domicile légal » en France, on sait mieux ce que signifie « résidence habituelle » en France.

Mais si, à l'intérieur des frontières françaises le droit interne fiscal est maintenant bien établi, il n'en est pas de même pour ce qui a trait aux relations entre les Administrations fiscales françaises et étrangères. Par suite de l'absence de conventions certains contribuables ayant des intérêts dans plusieurs pays sont taxés deux fois alors que d'autres échappent complètement à l'impôt. S'il est exact que ces cas sont peu nombreux, il faut bien dire aussi qu'il s'agit souvent d'intérêts considérables (les entreprises qui possèdent des établissements dans le monde entier accusant des résultats d'exploitation importants), et qu'il peut être également dangereux d'imposer deux fois ou de ne pas imposer du tout. Les particuliers, enfin, qui prennent soin d'organiser hors des frontières leur évasion fiscale

possèdent toujours des revenus dont l'importance même justifie la complexité des moyens employés. L'évasion fiscale à l'étranger est le privilège des possesseurs de capitaux importants.

Quand on songe que beaucoup d'Etats ont intérêt à supprimer la double imposition et que tous ont intérêt à arrêter l'évasion fiscale, on reste surpris de la lenteur avec laquelle des conventions destinées à remédier à cet état de choses, sont passées et du peu de foi avec laquelle elles sont appliquées ensuite. Néanmoins il semble que le gouvernement français s'oriente avec prudence mais continuité dans la voie de la conclusion de ces accords ; aussi, au terme de cette étude, il paraît utile de souhaiter que l'Etat persévère dans cette voie et qu'il fasse ensuite appliquer, sans sévérité excessive mais avec fermeté, les dispositions qui auront été ainsi arrêtées.

VU : *Le Président,*
EDGARD ALLIX.

VU : *Le Doyen,*
EDGARD ALLIX.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
CHARLÉTY.

ANNEXES

CONVENTIONS INTERNATIONALES

CONVENTION FRANCO-SARROISE

AYANT POUR OBJET D'ÉVITER LA SUPERPOSITION D'IMPÔTS FRANÇAIS ET SARROIS

(Signée à Paris le 5 juillet 1922 ; ratifications échangées à Sarrebruck le 10 août 1923 ; promulguée par le décret du 4 septembre 1923, *J. O.* du 7).

(Applicable à partir du 1^{er} juillet 1923, sous réserve des dispositions des articles 1^{er} à 3, applicables dès le 1^{er} janvier 1923).

Le Gouvernement de la République française et la commission de gouvernement du territoire de la Sarre étant désireux d'empêcher, autant que possible, la superposition des impôts français et des impôts sarrois, ont résolu de conclure, à cet effet, une convention et sont convenus des dispositions suivantes :

Définition du domicile unique.

Pour toute imposition pour laquelle le domicile ou la résidence habituelle du contribuable détermine l'exigibilité de l'impôt, les deux gouvernements s'engagent à admettre, dans les relations fiscales entre la France et la Sarre, que chaque contribuable a un domicile ou une résidence habituelle unique.

Pour la détermination de ce domicile ou de cette résidence habituelle,

les deux gouvernements adoptent la notion de principal établissement, dans le cas où la législation civile sarroise impliquerait l'existence de deux domiciles. S'il y a doute au sujet d'un fonctionnaire ou employé occupant un emploi stable, est déterminant le lieu principal de l'occupation, et ce, sans que les dispositions de l'article 106 du Code civil puissent être opposées à cette règle.

Le cas particulier des ouvriers vivant en dortoir à proximité de leur travail et revenant périodiquement dans leur famille se règle en supposant que le domicile se trouve, pour les célibataires, au dortoir même, et pour les hommes mariés, au lieu où ils ont laissé leur famille

ARTICLE PREMIER

Etablissement des impôts directs.

Sous réserve des dispositions de l'article 2, et par application des observations générales, les contribuables ne peuvent être astreints au paiement des impôts directs que dans le pays où ils possèdent leur domicile, ou, à défaut de domicile, dans le pays où ils peuvent être considérés comme ayant leur résidence habituelle.

Notamment, les personnes domiciliées en Sarre ne sont pas passibles, en France, de l'impôt général sur le revenu, même si elles y possèdent une résidence.

ART. 2

Etablissement des impôts cédulaires sur les revenus.

Les personnes ayant en France ou en Sarre des propriétés immobilières ou des exploitations industrielles, commerciales ou agricoles ne sont assujetties à l'impôt, à raison des revenus ou bénéfices qu'elles en tirent, que dans le pays où ces immeubles ou ces entreprises se trouvent situés.

Le terme « exploitation » s'applique, non seulement au siège principal, mais aux succursales, bureaux d'achats ou de ventes, agences, comptoirs et toutes installations autres. Sont déterminants en ce cas, pour le partage de la charge fiscale, non seulement les résultats de comptabilités séparées, s'il en existe, mais encore les résultats afférents aux opérations effectuées sur chaque territoire.

ART. 3

Changement de résidence.

Tout contribuable transférant sa résidence de France en Sarre, et réciproquement, reste assujéti à la législation en vigueur dans le pays où il était précédemment imposé et pour la période pendant laquelle l'imposition est due. L'impôt est dû en France suivant la situation au 1^{er} janvier ; en Sarre, il est exigible à partir du 1^{er} du mois qui suit son départ.

.

ART. 8

Dénonciation de la convention.

La présente convention peut être dénoncée par les parties contractantes moyennant un préavis qui doit être donné avant le 1^{er} octobre pour l'année de calendrier suivante ; à défaut de préavis, elle se renouvelle par tacite reconduction.

ART. 9

Date d'entrée en vigueur de la convention.

La présente convention n'entrera en vigueur qu'après ratification par les gouvernements respectifs.

(Ces ratifications ont été échangées le 10 août 1923).

CONVENTION FRANCO-MONÉGASQUE

AYANT POUR OBJET D'ASSURER LA POURSUITE ET LA RÉPRESSION
DES FRAUDES FISCALES

(Signée à Paris le 26 juin 1925 ; ratifications échangées à Paris le 9 octobre 1925 ; promulguée par le décret du 20 octobre 1925, *J. O.* du 22).

■

ARTICLE PREMIER

Contrôle après décès.

Le Gouvernement de S. A. S. le Prince de Monaco prendra toutes mesures utiles pour assurer, au cas de décès et en ce qui concerne les personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque non domiciliées dans la Principauté, le contrôle :

a) Du contenu des coffres-forts loués et des plis cachetés ou cassettes fermées déposés dans les établissements de crédit ;

b) Des titres, sommes ou valeurs existant au crédit des titulaires de comptes ouverts dans les mêmes établissements.

Pour l'application de ces diverses mesures, le domicile dans la Principauté sera constaté par le Ministre d'Etat, après avis des autorités consulaires accréditées auprès du gouvernement princier. Seules pourront être considérées comme ayant eu leur domicile dans la Principauté au moment de leur décès, les personnes qui, à cette date, y auront résidé habituellement en fait depuis une année au moins ; toutefois, en ce qui concerne les personnes faisant partie ou relevant de la Maison souveraine, ainsi que les fonctionnaires, employés et agents des services publics de la Principauté, ils seront considérés comme domiciliés dans la Principauté dès lors qu'ils y auront établi leur résidence habituelle et résidé en fait à la date de leur décès, sans condition de durée.

Contrôle des revenus mobiliers touchés dans la Principauté.

Le Gouvernement Princier prendra les mesures nécessaires pour renseigner l'Administration française sur le nombre de coupons touchés dans la Principauté par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, domiciliées en France, en provenance de titres de sociétés, compagnies, entreprises, corporations, villes, provinces et établissements publics, ayant leur siège social dans un pays autre que la France.

Le Gouvernement Princier communiquera à l'Administration française la liste des personnes et sociétés autorisées à s'établir dans la Principauté pour s'y livrer à des opérations de banque, de change ou de crédit et lui signalera les infractions commises par ceux de ces établissements ayant leur siège principal en France.

ART. 2

*Transmission de renseignements relatifs au contrôle
des déclarations fiscales.*

En vue de faciliter à l'Administration française le contrôle des déclarations souscrites, en matière d'impôts, par des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, domiciliées ou ayant leur résidence habituelle en France et propriétaires ou usufruitières d'immeubles situés sur le territoire de la Principauté, ou y exploitant un commerce ou une industrie, ou encore y exerçant un emploi ou une fonction rétribuée, le Gouvernement Princier donnera les instructions nécessaires pour que le service de l'Enregistrement renseigne l'Administration française sur sa demande :

1^o D'après les comptes ouverts au répertoire général, sur les immeubles possédés dans la Principauté par les personnes en cause, tant en ce qui concerne la valeur vénale résultant du prix d'acquisition qu'en ce qui concerne le revenu locatif résultant des baux enregistrés, ainsi que sur les biens meubles corporels ou incorporels possédés par les mêmes personnes ;

2^o Sur le montant du chiffre d'affaires déclaré par les personnes susvisées ou constaté par les services financiers de la Principauté ;

3^o Dans la mesure des indications qui pourront être recueillies par les services compétents, sur les sommes touchées par les mêmes personnes à titre de traitements, salaires, appointements fixes ou proportionnels, remises, participations aux bénéfices, courtages, commissions, tantièmes, pensions, rentes viagères.

ART. 3

*Transmission de renseignements relatifs aux mutations
d'immeubles et de fonds de commerce.*

En outre des renseignements ci-dessus énoncés, le Service monégasque de l'Enregistrement adressera à l'Administration française, dans le mois suivant l'expiration de chaque trimestre, les extraits d'enregistrement de tous actes ou déclarations de mutations de propriété ou d'usufruit, soit à titre onéreux, soit à titre gratuit, entre vifs ou par décès, relatifs à des immeubles ou à des fonds de commerce transmis, acquis ou recueillis par

des personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France ou présumées telles.

Il en sera de même pour les actes constitutifs de créances au profit de ces mêmes personnes, lorsque lesdits actes comporteront dans la Principauté une garantie hypothécaire ou un nantissement de fonds de commerce.

Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où la valeur totale des biens ou créances dont il s'agit atteindra au minimum 5.000 francs.

Les extraits des actes et déclarations de mutation seront certifiés par les préposés chargés d'enregistrer ces actes ou déclarations.

Enfin, un relevé de tous les actes translatifs, déclaratifs ou attributifs de propriété ou d'usufruit d'immeubles ou de fonds de commerce intervenus depuis le 1^{er} janvier 1923, concernant soit des Français, soit toutes autres personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque domiciliées en France ou présumées telles, sera transmis dans les six mois à dater de la mise en vigueur du présent accord.

ART. 4

Transmission de renseignements après décès.

Le Service monégasque de l'Enregistrement adressera également à l'Administration française, dans le délai fixé à l'article ci-dessus :

1^o Les extraits d'enregistrement d'actes ou déclarations indicatifs de décès lorsque le décès sera survenu dans la Principauté ou y aura été constaté, bien que survenu au dehors, dès lors que, d'après l'acte ou la déclaration enregistrés, le défunt sera Français ou que, appartenant à une nationalité autre que la nationalité monégasque, il aura son domicile ou sa résidence en France, ou qu'il sera reconnu ou réputé y posséder des biens meubles ou immeubles ;

2^o Les différents documents et renseignements que les établissements de banque, de change ou de crédit feront parvenir par application de la réglementation prévue à l'article premier.

ART. 5

Mesures d'ordre.

Les communications et renseignements ci-dessus énumérés, ainsi que la correspondance y relative, seront adressés directement au Ministre d'Etat, par le Directeur de l'Enregistrement des Alpes-Maritimes, ou à ce fonctionnaire par le Ministre d'Etat.

CONVENTION FRANCO-BELGE

POUR ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS
ET RÉGLER CERTAINES AUTRES QUESTIONS EN MATIÈRE FISCALE

(Signée à Bruxelles le 16 mai 1931 ;
approuvée par la loi du 13 juillet 1933 ;
promulguée par le décret du 10 août 1933, *J. O.* du 30).

(*Applicable à partir du 15 juillet 1933*).

ARTICLE PREMIER

§ 1^{er}. — *Champ d'application.*

Les contribuables qui ont leur domicile fiscal dans l'un des deux Etats contractants et dont certains revenus proviennent, en tout ou en partie, de l'autre Etat, bénéficieront, à raison de ces revenus, du régime spécial établi par les articles ci-après.

§ 2. — *Définition du domicile fiscal.*

Pour l'application de la présente convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, et celui des sociétés qui constituent une individualité juridique distincte est au lieu de leur siège social effectif.

ART. 2

Impôts visés par la convention.

§ 1^{er}. — La présente convention s'applique aux impôts directs réels, ainsi qu'aux droits d'enregistrement visés à l'article 14.

§ 2. — Sont considérés comme impôts directs ceux qui sont établis directement sur les revenus pour le compte de l'Etat ou pour celui des provinces, départements et communes.

§ 3. — Sont considérés comme réels, aux termes de la présente conven-

tion, les impôts directs qui sont établis sur les diverses catégories de revenus prises distinctement.

§ 4. — A la date de la présente convention, les impôts réels sont les suivants :

A. — Pour la Belgique :

Les impôts cédulaires sur les revenus, c'est-à-dire la contribution foncière, la taxe mobilière, la taxe professionnelle et la taxe spéciale sur le produit de la location du droit de chasse, de pêche ou de tanderie.

B. — Pour la France :

Les impôts cédulaires sur les revenus, c'est-à-dire : la contribution foncière, l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers, la redevance proportionnelle des mines, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

ART. 3

Revenu des biens immobiliers.

Le revenu des biens immobiliers, qui correspond à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés à l'article 7 ci-après, sont imposables exclusivement dans celui des deux Etats où ces biens sont situés.

.

ART. 7

Bénéfices des exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles.

§ 1^{er}. — Sans préjudice aux dispositions qui précèdent, les exploitations industrielles, minières, commerciales ou agricoles, sont imposables dans chacun des Etats au prorata des revenus produits par les établissements stables y situés.

§ 2. — A défaut de comptabilité régulière faisant ressortir exactement et distinctement ces revenus, les administrations compétentes des deux Etats contractants s'entendront, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation.

§ 3. — Sont considérés comme établissements stables les sièges de direction effective, succursales, fabriques, usines, ateliers, agences, magasins, bureaux, laboratoires, comptoirs d'achat ou de vente, dépôts ainsi que toutes autres installations fixes de caractère productif. Le fait, pour une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants, d'avoir des relations d'affaires avec l'autre pays par l'intermédiaire d'un agent ou d'une société vraiment autonome (courtier, commissionnaire, filiale, etc.), n'implique pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce dernier pays.

§ 4. — Par dérogation au paragraphe 3 qui précède, ne sont pas imposables les comptoirs qui se bornent à l'achat de marchandises diverses destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation, que le contribuable exploite dans l'autre pays.

.

ART. 9

Revenus des professions non commerciales.

§ 1er. — Les revenus des professions non commerciales exercées à demeure et non visés à l'article 11 sont imposables dans celui des deux Etats contractants où les intéressés possèdent une installation permanente pour l'exercice de leur activité professionnelle.

§ 2. — Les droits d'auteur et les revenus de brevets d'invention sont imposables dans le pays du domicile fiscal des bénéficiaires. Toutefois, s'ils constituent un revenu d'entreprise industrielle ou commerciale, ils sont imposables dans les conditions prévues à l'article 7.

ART. 10

Rémunération des administrateurs de sociétés.

Les rémunérations des administrateurs de sociétés par actions et des personnes qui remplissent des fonctions analogues à celles d'administrateur sont imposables dans celui des deux Etats où se trouve le siège social effectif, sous réserve de l'application de l'article 11 en ce qui concerne les rémunérations que les intéressés touchent en leurs autres qualités effectives.

ART. 11

Rémunérations des salariés.

Les rémunérations quelconques des salariés et appointés sont imposables dans celui des deux Etats où les intéressés exercent leur activité.

Toutefois, les traitements, salaires ou autres rémunérations des travailleurs frontaliers qui justifient de cette qualité par la production de la carte frontalière instituée par les conventions intervenues entre les deux hautes parties contractantes ne sont soumis à l'impôt que dans le pays où les intéressés ont leur domicile fiscal.

D'autre part, les traitements des fonctionnaires et employés publics d'un des deux Etats contractants qui exercent leurs fonctions dans l'autre Etat sont imposables seulement dans celui qui les rétribue.

ART. 12

Pensions.

Les pensions publiques ou privées sont imposables dans l'Etat du débiteur de ces revenus.

ART. 13

Rentes viagères. Revenus d'occupations lucratives.

Les rentes viagères et les revenus de toutes occupations lucratives non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal.

.

ART. 15

Recouvrement des impôts faisant l'objet de la convention.

§ 1^{er}. — Les Etats contractants s'engagent, sur la base de la réciprocité, à se prêter concours et assistance aux fins de recouvrer en principal, additionnels, intérêts et frais ou amendes, suivant les règles de leur propre

législation, les impôts définitivement dus, visés par l'article 2 de la présente convention, ainsi que les autres impôts directs.

§ 2. — Les poursuites et mesures d'exécution auront lieu sur production d'une copie officielle des titres exécutoires accompagnée éventuellement des décisions passées en force de chose jugée.

§ 3. — Les créances fiscales à recouvrer ne seront pas considérées comme des créances privilégiées dans l'Etat requis, et celui-ci ne sera pas obligé d'appliquer un moyen d'exécution non prévu par la législation de l'Etat requérant.

§ 4. — Si une créance fiscale est encore susceptible d'un recours, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de prendre des mesures conservatoires, auxquelles sont applicables *mutatis mutandis* les dispositions précédentes.

§ 5. — Les administrations fiscales des deux Etats contractants régleront la procédure administrative à suivre en l'occurrence.

ART. 16

Territoires auxquels s'applique la convention.

La présente convention ne s'applique qu'au territoire métropolitain des hautes parties contractantes.

ART. 17

Date d'application et durée de la convention.

§ 1^{er}. — La présente convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à Paris dans le plus bref délai.

§ 2. — La convention entrera en vigueur le 1^{er} janvier de l'année qui suivra celle de la ratification.

§ 3. — Elle pourra cesser de produire ses effets le 1^{er} janvier de chaque année, à condition qu'elle ait été dénoncée au moins huit mois à l'avance.

PROTOCOLE FINAL

Au moment de procéder à la signature de la présente convention, les plénipotentiaires soussignés ont fait les déclarations concordantes suivantes qui forment partie intégrante de la convention :

.

III

§ 1^{er}. — Dans le cas où l'une des deux hautes parties contractantes apporterait des changements à sa législation fiscale, les réajustements des dispositions de la présente convention seraient effectués, dans l'esprit de celle-ci, par accord entre les administrations compétentes des deux Etats.

§ 2. — Ces accords modificatifs ou complémentaires feraient l'objet de notes échangées par la voie diplomatique.

IV

Les impôts personnels restent provisoirement réservés parce que la Belgique vient de substituer (loi du 13 juillet 1930) à l'impôt complémentaire sur le revenu global ou supertaxe un impôt complémentaire personnel basé, en principe, sur des indices situés dans le pays. L'expérience seule permettra d'apprécier en quelles circonstances, et dans quelle mesure, la double imposition pourrait se présenter par rapport à l'impôt sur le revenu global français assis sur le revenu réel.

V

Les étudiants de l'un des deux Etats contractants, qui séjournent dans l'autre exclusivement pour y faire leurs études, n'y sont pas assujettis à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent pour leur entretien et leurs études.

CONVENTION FRANCO-ITALIENNE

POUR ÉVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS
ET RÉGLER CERTAINES AUTRES QUESTIONS EN MATIÈRE FISCALE

(Signée à Rome le 16 juin 1930 ;
approuvée par la loi du 13 juillet 1933 ;
promulguée par le décret du 24 novembre 1933,
J. O. du 15 décembre)

(Applicable à partir du 1^{er} janvier 1934).

TITRE PREMIER

DOUBLES IMPOSITIONS

ARTICLE PREMIER

Impôts visés par la convention.

La présente convention tend à éviter aux contribuables des Etats contractants la double imposition en matière d'impôts directs, réels ou personnels.

Sont considérés comme impôts directs, aux termes de la présente convention, les impôts qui sont établis directement sur les revenus, soit pour le compte de l'Etat, soit pour le compte des provinces, départements et communes, même sous forme de centimes additionnels.

La convention établit des règles distinctes pour les impôts directs réels et pour les impôts directs personnels.

Sont considérés comme réels, aux termes de la présente convention, les impôts directs qui sont établis sur les diverses catégories de revenus prises distinctement. Sont considérés comme impôts personnels, les impôts directs qui sont perçus sur l'ensemble des revenus de chaque contribuable eu égard à sa personne.

A la date de la présente convention, les impôts réels visés sont les suivants :

1. Pour la législation italienne :

a) L'impôt sur la propriété non bâtie (imposta sul reddito dei terreni) ;

b) L'impôt sur la propriété bâtie (imposta sul reddito dei fabbricati) ;

c) L'impôt sur la richesse mobilière (imposta sui redditi di ricchezza mobile) ;

d) L'impôt sur les revenus agricoles (imposta sui redditi agrari).

2. Pour la législation française :

a) La contribution foncière (propriété bâtie et non bâtie) ;

b) L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

c) La redevance proportionnelle des mines ;

d) L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ;

e) L'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères ;

f) L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ;

g) L'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers.

Les impôts personnels visés sont les suivants :

1. Pour la législation italienne :

L'impôt complémentaire progressif sur l'ensemble des revenus (imposta complementare progressiva sul reddito complessivo del contribuente).

2. Pour la législation française :

L'impôt général sur le revenu.

SECTION I. — Impôts réels.

ART. 2

Lieu d'établissement des impôts réels.

Sous réserve des exceptions résultant des articles ci-après, les impôts réels sont, en principe, établis dans le pays de l'origine des revenus.

ART. 3

Revenus des biens immobiliers.

Les revenus des biens immobiliers qui correspondent à leur valeur locative réelle ou présumée, ainsi que tous les autres revenus de ces biens qui ne sont pas visés dans l'article 6 ci-après, sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel sont situés lesdits biens immobiliers.

.

ART. 6

Revenus des exploitations industrielles, commerciales, minières ou agricoles.

Les revenus de toutes exploitations industrielles, commerciales, minières ou agricoles, sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel se trouvent des établissements stables, même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir d'établissement.

Il y a lieu d'entendre par établissement stable, aux fins de la présente convention, une organisation productive permanente appartenant à l'entre-

prise et dans laquelle s'exerce, en totalité, ou en partie, l'activité de ladite entreprise.

Si l'entreprise a des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun de ces deux Etats appliquera l'impôt sur la partie du revenu provenant de l'activité des établissements situés sur son territoire, à charge par le contribuable de présenter ses comptes généraux, ses comptes spéciaux, ainsi que toutes pièces nécessaires à la discrimination des revenus.

A défaut de comptabilité faisant ressortir régulièrement et d'une manière distincte ces revenus, les autorités financières des deux Etats contractants s'entendront pour arrêter les règles de ventilation.

ART. 7

Bénéfices des entreprises de navigation maritime ou aérienne.

Les bénéfices provenant de l'exploitation d'entreprises de navigation maritime ou aérienne ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve le siège central réel de l'entreprise, à condition que les navires ou les aéronefs battent pavillon ou possèdent la nationalité dudit Etat.

ART. 8

Rémunérations des administrateurs de sociétés.

Les tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations des administrateurs des sociétés par actions sont imposables selon la règle établie à l'article 5.

ART. 9

Revenus du travail ; pensions.

Les revenus du travail y compris les revenus des professions libérales, sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle d'où provient le revenu. Il n'y a exercice de profession libérale en un lieu déterminé que si l'activité professionnelle s'y exerce dans une installation permanente.

Les pensions privées sont imposables dans l'Etat où se trouve le débiteur.

Les traitements, salaires, rentes, pensions et autres rétributions payées

par l'Etat, par les provinces ou départements, par les communes et autres personnes morales publiques régulièrement constituées selon la législation intérieure des Etats contractants, sont imposables dans l'Etat auquel appartient le débiteur.

ART. 10

Rentes viagères et revenus d'occupations lucratives.

Les rentes viagères et les revenus de toutes occupations lucratives non visées dans les articles précédents sont imposables dans l'Etat sur le territoire duquel le bénéficiaire a son domicile fiscal. Si le contribuable a un domicile fiscal dans les deux Etats, l'impôt est perçu par l'Etat dont l'intéressé est ressortissant.

.

SECTION II. — Impôts personnels.

ART. 12

Lieu d'imposition en cas de domicile fiscal unique.

L'impôt personnel qui frappe l'ensemble des revenus est perçu par l'Etat sur le territoire duquel le contribuable a son domicile fiscal, c'est-à-dire sa résidence normale, entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation.

ART. 13

Lieu d'imposition en cas de double domicile fiscal.

Lorsque des contribuables ont un domicile fiscal dans les deux Etats contractants, l'impôt personnel est établi dans chacun de ceux-ci au prorata de la durée du séjour au cours de l'année fiscale. Le séjour passé dans un tiers pays comptera au profit de l'Etat dont le contribuable est ressortissant.

SECTION II. — Dispositions diverses.

ART. 14

Réclamation en cas de double imposition.

Si les mesures prises par les autorités financières des Etats contractants ont entraîné une double imposition, le contribuable intéressé pourra adresser une réclamation à l'Etat dont il est ressortissant. Si le bien fondé de la réclamation est reconnu, l'autorité financière suprême de cet Etat pourra s'entendre avec l'autorité financière suprême de l'autre Etat en vue de remédier équitablement à la double imposition.

ART. 15

Accords complémentaires.

Les parties contractantes confient aux autorités financières suprêmes des deux Etats le soin de conclure des accords pour éviter les doubles impositions dans les cas qui ne sont pas expressément prévus par la présente convention, et de résoudre les difficultés qui naîtraient de son application.

TITRE II

ASSISTANCE ADMINISTRATIVE

ART. 16

Echange de renseignements pour l'assiette de l'impôt global sur le revenu.

En vue d'assurer une meilleure application de l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus, les Etats contractants s'engagent, sous réserve de réciprocité, à échanger les renseignements d'ordre fiscal que l'administration d'un des Etats détient ou peut obtenir et qui seraient utiles à l'administration de l'autre Etat pour le contrôle dudit impôt.

Les échanges s'effectueront directement entre les deux autorités financières suprêmes et auront lieu d'office ou sur demande.

ART. 17

Echange de renseignements concernant les diverses catégories de revenus.

En ce qui concerne les catégories de revenus ci-après énumérées, l'Etat qui perçoit l'impôt réel communiquera d'office les bases d'imposition à l'autre Etat, si le bénéficiaire desdits revenus est domicilié sur le territoire de ce dernier Etat et comme tel, y est passible de l'impôt personnel :

- 1^o Revenus des propriétés foncières ;
- 2^o Intérêts des créances hypothécaires ;
- 3^o Bénéfices des entreprises industrielles ou commerciales et des exploitations minières ou agricoles ;
- 4^o Tantièmes et autres émoluments des administrateurs de sociétés, revenus des commandites et des parts d'intérêt dans les sociétés commerciales ou civiles ;
- 5^o Revenus du travail, pensions publiques ou privées.

Inversement, l'Etat qui perçoit l'impôt personnel signalera à l'autre Etat les rentes viagères et les intérêts des créances dont le débiteur aura demandé la déduction à titre de charge de son revenu global.

ART. 18

Echange de renseignements sur des cas spéciaux.

Indépendamment des renseignements échangés d'office conformément à l'article 17 ci-dessus, l'administration de chaque pays pourra demander à celle de l'autre pays des informations visant des cas concrets.

Mais l'application de cette disposition ne pourra, en aucun cas, avoir pour effet d'imposer à l'un des Etats contractants l'obligation de communiquer des renseignements qui porteraient atteinte au secret des opérations bancaires ou de fournir des éléments d'information que sa propre législation fiscale ne lui permet pas d'obtenir, non plus que d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.

En outre, l'Etat requis pourra refuser de donner suite à la demande, s'il considère que des raisons d'ordre public ou d'intérêt général s'y opposent.

ART. 19

Mesures diverses relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts visés dans la convention.

Les parties contractantes s'engagent à se prêter mutuellement assistance pour la notification des actes relatifs à l'assiette et au recouvrement des impôts directs visés dans la présente convention.

Elles s'engagent également à examiner, dans un esprit d'amicale collaboration, la possibilité de s'entremettre pour assurer le recouvrement des impôts que les contribuables domiciliés sur le territoire de l'un des Etats doivent à l'autre Etat.

Les deux autorités financières suprêmes se concerteront en vue de fixer d'un commun accord les règles suivant lesquelles elles se prêteront le concours prévu au présent concours.

ART. 20

Entrée en vigueur et durée de la convention.

La présente convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à Rome dans le plus bref délai.

La convention entrera en vigueur le 1^{er} janvier de l'année qui suivra celle de la ratification.

Elle pourra cesser de produire ses effets le 1^{er} janvier de chaque année, à condition qu'elle ait été dénoncée au moins huit mois à l'avance.

PROTOCOLE

Au moment de procéder à la signature de la présente convention, conclue ce jour entre la France et l'Italie au sujet des doubles impositions et de l'assistance administrative, les plénipotentiaires soussignés ont fait les déclarations concordantes suivantes, qui formeront partie intégrante de la convention même :

Définition des établissements stables.

1. Sont considérés comme établissements stables au sens de l'article 6 de la convention, non seulement le siège social et le siège central réel, mais aussi les succursales, les agences, les fabriques, les usines, les labora-

toires, les locaux d'achat ou de vente, les magasins et autres exploitations commerciales ayant un caractère d'organisation productive stable, ainsi que les représentations permanentes.

Imposition des entreprises liées entre elles.

2. On appliquera les règles fixées aux 3^e et 4^e alinéas de l'article 6 de la convention, s'il existe dans l'un des Etats une entreprise qui, tout en étant juridiquement autonome selon les lois du pays a, avec une entreprise établie sur le territoire de l'autre Etat, des liens ou des rapports de dépendance ou de participation tels que les deux entreprises constituent une seule et même unité économique.

Définition des termes visés à l'article 6 de la convention.

3. Aux termes de l'article 6, 3^e alinéa, de la convention, il y a lieu d'entendre :

a) Par « comptes généraux » ceux qui expriment les résultats généraux de l'entreprise et qui sont dressés et publiés conformément aux lois de l'Etat dans lequel se trouve le siège social où le siège central réel de l'entreprise ;

b) Par « comptes spéciaux » ceux qui expriment les résultats de la gestion des établissements situés dans l'Etat qui applique l'impôt, comptes dressés et publiés conformément aux lois dudit Etat ;

c) Par « toutes autres pièces », toutes pièces concernant la gestion des établissements et nécessaires pour déterminer les revenus desdits établissements qui sont imposables dans l'Etat qui applique l'impôt.

Précisions concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne (art. 7 de la convention).

4. Il est entendu que, par application de la règle établie à l'article 7 de la convention, les entreprises de navigation maritime ou aérienne dont le siège central réel se trouve en Italie et dont les navires ou les aéronefs, battant pavillon italien ou possédant la nationalité italienne, chargent ou déchargent des voyageurs ou des marchandises en territoire français, n'y seront pas soumises à la contribution des patentes ou à tout autre impôt qui lui serait substitué, si elles n'y possèdent ni agence, ni succursale, alors même qu'elles utiliseraient les services d'un intermédiaire pour la recherche du fret ou la vente de billets.

A titre de réciprocité, l'impôt provincial et communal italien sur l'industrie, le commerce et les professions, ou l'impôt d'exercice, ou tout autre impôt qui lui serait substitué, ne sera pas appliqué aux entreprises françaises de navigation maritime ou aérienne dont les navires ou les aéronefs, battant pavillon français ou possédant la nationalité française, chargent ou déchargent des voyageurs ou des marchandises en territoire italien dans les conditions indiquées à l'alinéa précédent.

Il est, en outre, convenu que les impôts dont les entreprises visées à l'article 7 de la convention se trouveront exonérées par l'effet dudit article, ne seront pas réclamés pour le passé, sauf dans le cas où les rôles auraient été mis en recouvrement antérieurement à la date de la présente convention.

Imposition des pensions privées (art. 9 de la convention).

5. Pour l'imposition des pensions privées suivant la règle établie au 2^e alinéa de l'article 9 de la convention, il est entendu que, si la pension est servie par une entreprise ayant des établissements dans les deux pays, l'établissement qui a la charge d'effectuer le paiement sera considéré comme débiteur.

.

*Etablissement de l'impôt personnel en cas de domicile fiscal unique
(art. 12 de la convention).*

8. En égard à la législation actuellement en vigueur en Italie, il est précisé que, par l'effet de l'article 12 de la convention, les contribuables ayant leur domicile fiscal en territoire français et qui y sont comme tels passibles de l'impôt personnel ne seront pas frappés de l'impôt personnel en Italie pour les revenus de leurs biens situés en territoire italien, s'ils n'y ont pas de domicile.

*Etablissement de l'impôt personnel en cas de double domicile fiscal
(art. 13 de la convention).*

9. Il est précisé que, pour l'application de l'article 13 de la convention, chaque Etat, après avoir calculé l'impôt personnel sur le revenu global du contribuable d'après son tarif propre, réduira la somme ainsi obtenue au prorata de la durée du séjour sur son territoire.

Situation fiscale des étudiants.

10. Les étudiants qui séjournent dans l'un des Etats contractants, exclusivement pour y faire leurs études, ne sont pas assujettis par ledit Etat à un impôt sur les subsides qu'ils reçoivent de leurs parents résidant dans l'autre Etat, pour autant que ces subsides constituent la fraction la plus importante des ressources qui leur sont nécessaires pour leur entretien et leurs études.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages cités.

- Allix.** — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, 1927.
- Allix et Lecercle.** — *L'impôt sur le revenu*, 1926.
- Besson.** — *Traité des impôts*.
- Bloch.** — *Le progrès de la science économique depuis Adam Smith*, 1890.
- Blondel.** — *Répertoire de droit international privé*.
- Bocquet.** — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 1933.
- Colin et Capitant.** — *Cours élémentaire de droit civil français*, 1921.
- Dessart.** — *Traité de l'impôt foncier*.
- Durand et Bourrel.** — *Impôts sur les revenus. Questions litigieuses*, 1934.
- Garnier.** — *Répertoire général de l'enregistrement*.
- Imbrecq.** — *Traité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, 1926.
- Imbrecq.** — *L'impôt général sur le revenu*, 1927.
- Jauvel (de).** — *Répertoire général des contributions directes*.
- Jèze.** — *Cours de finances publiques*.
- Niboyet.** — *Manuel de droit international privé*, 1928.
- Pietri.** — *Justice et Injustice fiscale*, 1933.
- Prieur, Gaillot et Gaillard.** — *Répertoire pratique des impôts directs*.
- Société des Nations.** — *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* (Tomes I à V).
- Tardieu.** — *Traité des contributions directes*.
- Trotabas.** — *Précis de science et législation financières*, 1929.
- Valéry.** — *Manuel de droit international privé*, 1914.

Ouvrages officiels.

Bulletin officiel des contributions directes de l'enregistrement des domaines et du timbre.

Circulaires de la Direction générale des Contributions directes.

Recueil des arrêts de la Commission supérieure des Bénéfices de guerre.

Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat.

Revue.

Bulletin des Contributions directes et du cadastre.

Dalloz périodique.

Feuilles de documentation pratique des impôts directs.

Gazette du Palais.

Gazette des Tribunaux.

Journal Clunet.

Jurisclasseur fiscal.

Lois nouvelles.

Recueil des questions fiscales.

Recueil Sirey.

Répertoire des arrêts du Conseil d'Etat de Lebon.

Répertoire périodique de l'enregistrement, des Contributions directes, des domaines, du timbre et des hypothèques.

Revue des contributions.

Revue d'économie politique.

Revue des impôts.

Revue de science et législation financières.

Semaine Juridique.

Tableau Juridique et fiscal.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
<i>INTRODUCTION</i>	
Définition des impôts directs	3
Sens des mots « impôts établis <i>en France</i> »	5
Justification du titre	6
Importance du sujet	7

PREMIÈRE PARTIE

JUSTIFICATION DE L'IMPOSITION EN FRANCE DES INDIVIDUS ET DES ENTREPRISES DE NATIONALITÉ ÉTRANGÈRE

<i>Section I.</i> — Notions sur la nationalité	11
Nationalité des sociétés.	14
<i>a)</i> Succursales.	
<i>b)</i> Filiales.	
<i>c)</i> Changement de nationalité d'une société anonyme.	
<i>Section II.</i> — Justification de l'impôt	16
I. — Justification de l'impôt en général.	16
<i>a)</i> Théorie du contrat fiscal.	
<i>b)</i> Théorie de la protection de l'Etat.	
<i>c)</i> Théorie de la souveraineté nationale.	
II. — Justification de l'impôt dû par les étrangers en particulier	18
Cas d'imposition des étrangers.	

	Pages
<i>Section III.</i> — Conditions d'imposition des étrangers (Taux, impôts spéciaux)	21
<i>Section IV.</i> — Sanctions du refus de paiement de l'impôt par les étrangers : expulsion	23

DEUXIÈME PARTIE

IMPOTS SUR LES REVENUS

TITRE PREMIER

Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Conditions d'imposition</i>	30
Généralités	30
<i>Section I.</i> — Succursales et filiales	33
A. — Entreprises françaises ayant des succursales à l'étranger	33
a) Conditions d'imposition des succursales et des filiales.	33
b) Conditions d'imposition de l'entreprise principale .	36
B. — Entreprises étrangères ayant des succursales ou des filiales en France	38
<i>Section II.</i> — Magasins de vente, bureaux d'achats, usines de fabrication, agences, etc...	38
A. — Organismes étrangers exploités en France	38
a) Magasins de vente.	
b) Bureaux d'achat.	
c) Bureaux de commandes.	
d) Bureaux d'études.	
e) Bureaux de renseignements.	
f) Dépôts.	
g) Usines de fabrication.	
h) Ateliers de montage.	
i) Agences.	
j) Stands dans les expositions internationales.	
k) Représentants de commerce.	
l) Courtiers et commissionnaires.	
B. — Organismes français exploités à l'étranger	51

	Pages
<i>Section III. — Résumé des conditions d'imposition</i>	52
Critérium d'imposition	54
CHAPITRE II. — <i>Circonstances n'influant pas sur l'imposition</i> . .	55
Lieu du domicile ou du siège social	55
Lieu de centralisation de la comptabilité	56
Lieu de vente et d'exécution des travaux	57
Lieu d'emploi des bénéfices	58
Lieu d'origine du matériel	59
Nationalité	59
Nullité des actes de commerce	60
CHAPITRE III. — <i>Bases d'imposition.</i>	61
<i>Section I. — Entreprises n'ayant pas d'établissements à l'étran-</i> <i>ger</i>	<i>61</i>
A. — Recettes	61
Indemnité bénévole de change.	
Concession d'exploitation de brevets à l'étranger.	
Concession de marques de fabrique à l'étranger.	
Revenus tirés d'immeubles sis à l'étranger.	
Prestations fournies par une société étrangère.	
Plus-value d'importation.	
B. — Frais et charges	65
Déduction des impôts.	
Frais de procès.	
Œuvres philanthropiques.	
Perte au change.	
C. — Déductions à faire subir au bénéfice net	68
Revenus immobiliers.	
Revenus mobiliers.	
Revenus de l'exploitation agricole.	
<i>Section II. — Entreprises ayant des établissements en France et</i> <i>à l'étranger</i>	<i>70</i>
A. — La comptabilité tenue en France fait apparaître le bénéfice global de l'entreprise sans qu'on puisse isoler les bénéfices réalisés en France	70
B. — La comptabilité tenue en France ne concerne que les bénéfices qui y sont réalisés.	72

a) Succursales.	
Recettes.	
Déduction des frais généraux.	
1 ^o Participation des administrateurs délégués.	
2 ^o Taxe sur le revenu à raison des biens possédés par des sociétés étrangères en France.	
3 ^o Frais d'augmentation de capital.	
Déduction du déficit des succursales étrangères.	
Vérification de la comptabilité.	
b) Filiales.	
Méthodes de redressement dans le cas d'entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises sises à l'étranger.	
C. — Aucune comptabilité n'est tenue en France	80
Bureaux d'achats.	
Bureaux de commandes.	
Dépôts.	
Bureaux de renseignements.	
Bureaux d'études.	
Magasins de vente.	
Usines de fabrication.	
CHAPITRE IV. — <i>Lieu d'imposition. Déclarations (forme et délai)</i> .	84
Section I. — Lieu d'imposition	84
Généralités.	
Loueur d'appartements meublés.	
Locateur de fonds de commerce.	
Dépôts.	
Section II. — Déclarations	86
CHAPITRE V. — <i>Mode d'imposition en cas de cessation. Contentieux.</i>	
Paiement	90
Section I. — Mode d'imposition en cas de cessation	90
Section II. — Contentieux	91
Notifications.	
Section III. — Paiement	91
Marchands ambulants.	

Appendice I.

DISPOSITIONS SPÉCIALES CONCERNANT CERTAINES CATÉGORIES D'ENTREPRISES

Professions artisanales.
 Entreprises d'assurance ou de réassurance de capitalisation ou d'épargne.
 Bénéfices réalisés par les agences exploitées à l'étranger.
 Banques.
 Entreprises de navigation maritime.
 Entreprises de navigation aérienne.

Appendice II.

TAXE D'APPRENTISSAGE

TITRE II

Taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.

Entreprises imposables.
 Généralités 403
 Exclusion des affaires d'exportation.
 Etablissements de banque ou de crédit.
 Entreprises d'assurance, de réassurance, de capitalisation et d'épargne.

TITRE III

Impôts sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Conditions d'imposition</i>	108
<i>Section I.</i> — Impôt sur les bénéfices agricoles proprement dits .	108
A. — Etre exploitant	108
B. — Exploiter des terres sises en France	110
C. — Exploiter à la date du 1 ^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition	110
D. — Habiter (ou exploiter) en France au 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition	111

	Pages
<i>Section II. — Terrains d'agrément</i>	113
A. — Avoir la jouissance de terrains sis en France	113
B. — Avoir la jouissance de ces terrains au 1 ^{er} janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.	113
C. — Habiter (ou exploiter) en France au 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition	113
<i>Cas particulier. — Sociétés par actions ou à responsabilité limitée</i>	115
CHAPITRE II. — <i>Lieu d'imposition</i>	116
Généralités.	
Exploitations en association.	
CHAPITRE III. — <i>Circonstances n'influant pas sur l'imposition . . .</i>	118
Assujettissement à un autre impôt d'après la même base.	
Nationalité.	
Fonctions diplomatiques.	
Etats étrangers.	
CHAPITRE IV. — <i>Bases d'imposition. Recouvrement</i>	120
<i>Section I. — Bases d'imposition</i>	120
<i>Section II. — Recouvrement</i>	120

TITRE IV

Impôts sur les traitements publics et privés, les indemnités
et émoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères.

I. — Imposition des revenus perçus par les personnes domiciliées en France	123
CHAPITRE PREMIER. — <i>Conditions d'imposition</i>	123
<i>Section I. — Notion du domicile</i>	123
Domicile élu.	
Domicile électoral.	
Domiciles divers.	
Domicile civil.	
Le « domicile » est le lieu de la résidence habituelle et effective.	

	Pages
<i>Section II. — Applications pratiques : domicile et résidence.</i>	125
A. — Contribuables domiciliés en France	125
a) Domicile légal et résidence habituelle en France.	
b) Domicile légal à l'étranger, résidence habituelle en France.	
c) Domicile légal et résidence habituelle en France, mais habitation momentanée à l'étranger.	
B. — Contribuables non domiciliés en France	127
a) Domicile légal en France, résidence habituelle à l'étranger.	
b) Domicile légal à l'étranger, résidence habituelle à l'étranger.	
c) Ni domicile légal, ni résidence habituelle en France, mais simple habitation.	
<i>Section III. — Conséquences de la notion de domicile, à l'égard de certaines catégories de contribuables</i>	130
Représentants de commerce.	
Administrateurs de sociétés.	
Agents d'assurance.	
Agents réceptionnaires.	
Entraîneurs particuliers de chevaux de course.	
<i>CHAPITRE II. — Circonstances n'influant pas sur l'imposition</i>	133
Lieu du travail.	
Lieu du paiement.	
Imposition à l'étranger.	
Permis de séjour à l'étranger.	
Résidence au 1 ^{er} janvier de l'année précédant celle de l'imposition.	
Départ de France après le 1 ^{er} janvier de l'année de l'imposition.	
Nationalité de l'employeur.	
Nationalité de l'employé.	
<i>CHAPITRE III. — Exemptions.</i>	137
Agents diplomatiques et consulaires.	
Pensions de guerre servies aux ressortissants belges.	
<i>CHAPITRE IV. — Bases d'imposition.</i>	140
A. — Revenus bruts à considérer	140
Quart colonial.	

	Pages
B. — Déductions et abattements	141
a) Frais inhérents à la fonction ou à l'emploi.	
Généralités.	
Frais de déménagement.	
Frais supplémentaires de séjour à l'étranger.	
Indemnités de change.	
Frais supportés par les « saisonniers ».	
b) Déduction de l'impôt cédulaire.	
c) Déduction pour mutilation.	
CHAPITRE V. — <i>Lieu d'imposition. Déclarations.</i>	144
Section I. — <i>Lieu d'imposition.</i>	144
Section II. — <i>Déclarations.</i>	145
A. — <i>Déclarations des assujettis</i>	145
B. — <i>Déclarations des employeurs</i>	146
a) Conditions de lieu.	
Employeurs établis à l'étranger, mais occupant des employés en France.	
Employeurs établis à l'étranger, mais sans établissement en France.	
Employeurs établis en France, mais occupant des employés à l'étranger.	
Lieu où la déclaration doit être souscrite.	
b) Conditions de quotité.	
II. — <i>Impositions des revenus perçus par les personnes non domiciliées en France</i>	152
Conditions d'imposition.	
Bases d'imposition.	
Mode d'établissement de l'impôt.	

TITRE V

Impôts sur les bénéfices des professions non commerciales.

Généralités.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Imposition des revenus perçus par les contribuables qui ont en France une installation professionnelle permanente</i>	157
--	-----

Conditions d'imposition.

Cas particulier : exploitation indirecte d'un brevet d'inventions.

Lieu d'imposition.

Tenue d'une comptabilité. Déclarations.

CHAPITRE II. — *Imposition des revenus perçus par les contribuables qui n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente.* 162

Conditions d'imposition.

Bases d'imposition. Taux.

Lieu d'imposition.

Modalités d'imposition. Obligations des employeurs.

TITRE VI

Dispositions communes à divers impôts cédulaires
et à l'impôt général.

A. — Impositions des contribuables disposant de revenus professionnels provenant de sources différentes 165

B. — Réductions et déductions d'impôts pour charges de famille. . . 166

Déclarations à souscrire pour bénéficier de ces dégrèvements.

Conséquences du défaut de dégrèvement pour charges de famille.

TITRE VII

Impôt général sur le revenu.

CHAPITRE PREMIER. — *Conditions d'imposition* 175

Résidence et domicile.

Section I. — Contribuables n'ayant pas en France le lieu de leur séjour principal 177

Nécessité d'une résidence habituelle.

A. — Possession d'une habitation à titre de propriétaire ou d'usufruitier 178

B. — Possession d'une habitation à titre de locataire . . . 182

Définition du locataire.

Habitation à l'hôtel.

Habitation dans un appartement meublé.

Logement gratuit dans l'appartement d'autrui.	
Occupation à titre gratuit.	
Logement gratuit des salariés.	
Fermiers.	
Congréganistes.	
Marins.	
Durée de la location.	
Local occupé successivement à des titres différents.	
Tacite reconduction.	
Cession de bail ou sous-location.	
Résiliation du bail.	
Location ne dépassant une année qu'en fait.	
Jonction de possession.	
Location sans bail (au mois, au trimestre).	
Locations périodiques pour quelques mois.	
Jouissance illicite.	
<i>Section II. — Contribuables ayant en France le lieu de leur séjour principal.</i>	491
<i>Section III. — Résidence habituelle ou principale au 1^{er} janvier.</i>	492
Propriétaires ou usufruitiers.	
Locataires.	
<i>Section IV. — Critérium d'imposition</i>	495
Preuve de la résidence.	
CHAPITRE II. — Circonstances n'influant pas sur l'imposition.	
<i>Exemptions</i>	497
<i>Section I. — Circonstances n'influant pas sur l'imposition</i>	497
Domicile.	
Occupation effective des locaux.	
Brefs séjours en France.	
Résidence au 1 ^{er} janvier de l'année précédente.	
Occupation des locaux à titre professionnel.	
Imposition à l'étranger.	
Lieu d'origine des revenus.	
Lieu de dépense des revenus.	
Nationalité.	
<i>Section II. — Exemptions</i>	201
Agents diplomatiques ou consulaires.	
Contribuables domiciliés dans les colonies.	

	Pages
CHAPITRE III. — <i>Bases d'imposition des contribuables domiciliés en France</i>	208
<i>Section I.</i> — Revenus bruts à considérer.	208
Revenus fonciers.	
Revenus des valeurs et capitaux mobiliers.	
Bénéfices industriels et commerciaux.	
Bénéfices agricoles.	
Traitements, salaires, pensions, etc.	
Bénéfices des professions non commerciales.	
<i>Section II.</i> — Charges déductibles	212
Intérêts de dettes.	
Arrérages de rentes.	
Impôts directs.	
Déficits d'exploitation.	
<i>Section III.</i> — Détermination des revenus nets imposables . . .	215
Dates à partir desquelles les revenus sont imposables.	
Evaluation des revenus en monnaie étrangère.	
Imposition du chef de famille.	
CHAPITRE IV. — <i>Bases d'imposition des contribuables non domiciliés en France</i>	218
Généralités.	
<i>Section I.</i> — Imposition forfaitaire	223
Détermination de la valeur locative à considérer.	
Conséquences du forfait.	
<i>Section II.</i> — Imposition sur les revenus réels français . . .	228
CHAPITRE V. — <i>Lieu d'imposition. Déclarations. Taxation d'office. Moyens de contrôle.</i>	231
<i>Section I.</i> — Lieu d'imposition.	231
<i>Section II.</i> — Déclarations	232
A. — Contribuables domiciliés en France	232
Indication de la nationalité.	
Impositions distinctes.	
Revenus perçus à l'étranger.	
Déclaration détaillée des avoirs à l'étranger.	
B. — Contribuables non domiciliés en France	235
Imposition d'après le revenu forfaitaire.	
Imposition d'après les revenus d'origine française.	

	Pages
<i>Section III. — Taxation d'office</i>	237
<i>Section IV. — Moyens de contrôle</i>	238
Contrôle des revenus en provenance de l'étranger par les déclarations de succession.	
CHAPITRE VI. — Abattements à la base. Taux de l'impôt. Droit de reprise. Paiement	240
<i>Section I. — Abattements à la base</i>	<i>240</i>
A. — Déduction pour minimum d'existence.	240
B. — Déduction pour charges de famille	241
<i>Section II. — Imposition en cas de décès</i>	<i>241</i>
<i>Section III. — Taux de l'impôt</i>	<i>242</i>
<i>Section IV. — Droit de reprise.</i>	<i>242</i>
<i>Section V. — Paiement.</i>	<i>243</i>

ANCIENNES CONTRIBUTIONS DIRECTES

TITRE PREMIER

Impôt foncier.

Personnes imposables.	244
Exemptions.	245
A. — Exemptions permanentes	245
B. — Exemptions temporaires	246
Dégrèvements d'impôt foncier en faveur des petits proprié- taires exploitants.	

TITRE II

Impôt mobilier.

Conditions d'imposition	248
Définition des mots « habitant en France au 1 ^{er} janvier »	248
Circonstances n'influant pas sur l'établissement de l'impôt	250
A. — Occupation à titre gratuit	250

	Pages
B. — Nationalité	251
Exemptions	251
Bases d'imposition	254

TITRE III

Impôt des patentes.

CHAPITRE PREMIER. — <i>Conditions d'imposition</i>	255
Exercice d'une profession	255
A. — Accomplissement en France des actes essentiels de la profession	256
B. — Organisme complet vivant de sa vie propre en France. Occupation d'un local.	257
C. — Présence en France du chef d'entreprise ou de son représentant	259
Limitation de l'imposition à la nature des opérations effectuées en France.	
CHAPITRE II. — <i>Circonstances n'influant pas sur l'imposition.</i>	
<i>Exemptions</i>	263
<i>Section I.</i> — Circonstances n'influant pas sur l'imposition . . .	263
Nationalité.	
Exercice d'une profession diplomatique.	
Exploitation d'un réseau non concédé.	
Non possession d'un magasin en France.	
Exploitation de chantiers en France.	
Possession de bureaux en France.	
Possession d'un local pour la réunion d'un Conseil d'Administration.	
Défaut d'intérêts distincts.	
<i>Section II.</i> — Exemptions	267
Cultivateurs.	
Commis-voyageurs étrangers.	
Compagnies de navigation étrangères.	
Expositions universelles (Stands d'exposant).	
Fonctions diplomatiques.	

	Pages
Magasins de vente au détail.	
Mines.	
Industriels fournissant les objets de leur fabrication.	
CHAPITRE III. — Lieu et bases d'imposition.	272
<i>Section I.</i> — Lieu d'imposition.	272
A. — Lieu d'imposition au droit fixe.	
B. — Lieu d'imposition au droit proportionnel.	
<i>Section II.</i> — Bases d'imposition	273
A. — Bases d'imposition au droit fixe.	
Imposition des services financiers des sociétés.	
B. — Bases d'imposition au droit proportionnel.	
Locaux occupés en commun par plusieurs patentables.	
Droit sur l'habitation.	
Locaux imposables.	
Evaluation de la valeur locative.	
C. — Majorations de droits.	
CHAPITRE IV. — Mode d'imposition prévu à l'égard de certaines professions déterminées	277
Agents d'affaires.	
Assurances.	
Banques.	
Bateliers étrangers.	
Commissionnaires :	
a) en douane.	
b) entrepositaires.	
c) en marchandises.	
d) de transport.	
Conseils juridiques.	
Entrepreneurs de travaux publics.	
Etrangers non sédentaires.	
Fournisseurs aux établissements publics.	
Juristes.	
Maisons d'achats.	
Marchands en gros.	
Paquebots.	
Appendice. — Mode spécial d'imposition pour les associés en nom collectif	289

TROISIÈME PARTIE

INTRODUCTION.	291
CHAPITRE PREMIER. — Le problème des doubles impositions.	294
<i>Section I.</i> — Etude théorique	294
Principaux cas de doubles impositions.	
A. — Doubles impositions dues à la séparation des juridic- tions fiscales, personnelle et réelle.	
B. — Double imposition due à la définition différente du critérium d'imposition.	
C. — Double imposition due à l'attribution à plusieurs pays de l'origine des revenus.	
Etude de la double imposition des entreprises industrielles et commerciales.	
A. — Problème posé par l'opposition des différentes légis- lations.	
a) Règles de ventilation applicables aux entreprises étrangères ayant des succursales dans un pays déter- miné.	
b) Règles de ventilation applicables aux entreprises étrangères ayant une filiale dans un pays déterminé.	
c) Règles de ventilation concernant les entreprises ayant un établissement dans un pays déterminé.	
d) Règles de ventilation concernant les entreprises nationales ayant des succursales ou des filiales à l'étranger.	
B. — Problèmes comptables de ventilation.	
Méthodes de ventilation employées.	
a) Méthodes de la comptabilité séparée.	
b) Méthodes empiriques ou forfaitaires.	
c) Méthodes de la répartition fractionnaire.	
d) Méthode idéale de ventilation comptable.	
C. — Notions sur la recherche d'une méthode générale de ventilation.	
<i>Section II.</i> — Etude pratique des conventions bilatérales actuel- lement passées par le gouvernement français.	311
Notions du domicile fiscal.	
Détermination du lieu d'imposition des sources de revenus.	

	Pages
CHAPITRE II. — Le problème de l'évasion fiscale	316
<i>Section I.</i> — L'évasion fiscale quant à l'assiette de l'impôt . .	316
L'évasion fiscale en matière de bénéfices industriels et commerciaux.	
L'évasion fiscale en matière de traitements et salaires.	
L'évasion fiscale en matière de bénéfices des professions non commerciales.	
L'évasion fiscale en matière d'impôt général sur le revenu.	
La solution : Conclusion d'accords internationaux.	
<i>Section II.</i> — L'évasion fiscale quant au paiement de l'impôt .	328
CONCLUSION	331

